

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

**ANAIS DO
SEMINÁRIO
INTERNACIONAL**

sobre
ELISÃO FISCAL

Realizado pela
Escola de Administração Fazendária - Esaf,
em Brasília, no período de
6 a 8 de agosto de 2001

Brasília
2002

PRESIDENTE DA REPÚBLICA

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

MINISTRO DA FAZENDA

PEDRO SAMPAIO MALAN

SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL

EVERARDO MACIEL

SECRETÁRIA-ADJUNTA DA RECEITA FEDERAL

LUCIANA MESQUITA SABINO DE FREITAS CUSSI

COORDENADORA-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

DIRETORA-GERAL DA ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO

EDITORAÇÃO ELETRÔNICA

CEMAD: Gráfica e Editora da ESAF

REVISÃO DE TEXTO:

Yara C. Gil Silva Novis

As opiniões aqui expressas são de exclusiva responsabilidade de seus autores e não refletem necessariamente a posição da Secretaria da Receita Federal.

Esta obra contém a transcrição das palestras do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal

Permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte.

CDD 341.39

Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2001: Brasília)
Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal,
realizado pela Escola de Administração Fazendária - ESAF,
em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 -
Brasília:
ESAF, 2002.
1v.

ISBN: 85-7202-015-2

Ao alto do título: Ministério da Fazenda. Secretaria da
Receita Federal

1. Elisão fiscal. 2. Fraudes. I. Escola de Administração
Fazendária. II. Título

APRESENTAÇÃO

A publicação dos Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal traduz o propósito da Secretaria da Receita Federal de divulgar e ampliar o conhecimento e as reflexões sobre a nova legislação.

Durante o Seminário, realizado em agosto de 2001, a Lei Complementar nº 104 foi alvo de discussões e debates entre mais de 300 juristas, magistrados e administradores tributários, visando, ao fim e ao cabo, fornecer subsídios para a elaboração do projeto de lei que irá estabelecer os procedimentos necessários à implementação da norma geral anti-elisão.

Neste documento estão registradas as palestras, transcritas com base em gravações e em traduções simultâneas e, em formato de Anexo, os textos distribuídos por alguns dos palestrantes.

A publicação desses Anais representa um passo a mais na ampliação do debate e na disseminação da informação sobre o tema da elisão fiscal, a um só tempo complexo, contemporâneo e, sobretudo, indispensável, quando se pretende construir uma legislação tributária comprometida com a justiça fiscal.

Luciana Mesquita Cussi
Secretária-Adjunta da Receita Federal - MF

PROGRAMA

ABERTURA DO EVENTO:

Dr. Everardo de Almeida Maciel
Secretário da Receita Federal - MF

I – ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEU CONTEXTO

Presidente de Mesa: Ministro Paulo Roberto Saraiva Costa Leite
Presidente do Superior Tribunal de Justiça

PRECEDENTES HISTÓRICOS

Esboço da história do tratamento da elisão fiscal.

Palestrante: Prof. Alcides Jorge Costa
Presidente do IBDT/USP

Presidente de Mesa: Dr. Almir Martins Bastos
Procurador-Geral da Fazenda Nacional – MF

FUNDAMENTOS ECONÔMICOS

Significado econômico da elisão tributária: perda de receita, distorções econômicas, deslocamento da carga tributária, repercussões na política fiscal e na justiça fiscal.

Palestrante: Dr. Luiz Arruda Vilela - BID

A teoria da interpretação econômica frente ao princípio da legalidade.

Palestrante: Prof. Johnson Barbosa - UFBA

II – ASPECTOS JURÍDICOS

Presidente de Mesa: Dr. Luiz Tacca Júnior
Secretário Executivo Adjunto do Ministério da Fazenda

Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação.

Palestrante: Ministro José Carlos Moreira Alves - STF
Comentarista: Dr. Dirceu Pastorello - PRFN/SP

Presidente de Mesa: Dr^a Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo
Diretora –Geral da Esaf

Os limites da interpretação da lei tributária e o papel do Poder Judiciário.

Palestrante: Ministro Nelson Azevedo Jobim
STF e Presidente do TSE

Comentarista: Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva - AGU

III – EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

Presidente de Mesa: Dr. Jorge Jatobá
Secretário da Fazenda do Estado de Pernambuco

Panorama Internacional e a Experiência da Itália.

Palestrante: Prof. Adriano Di Pietro
Universidade de Bolonha - Itália

Experiência de Portugal.

Palestrante: Prof. Vasco Branco Guimarães
Universidade de Lisboa – Portugal

Experiência do Canadá.

Palestrante: Dr^a Louise Haspect
Ministério da Receita de Quebec – Canadá

Presidente de Mesa: Dr^a Luciana Mesquita Cussi
Secretária-Adjunta da Receita Federal – MF

Experiência da Espanha.

Palestrantes: Dr. Luis Cisneros Guillen
Oficina Nacional de Inspección – Espanha

Prof^a. Marta Villar Ezcurra
Universidade de Madri – Espanha

Experiência da Argentina.

Palestrante: Dr. Marcos Gutman
Advogado – Argentina

Experiência da Alemanha.

Palestrante: Prof. Ricardo Lobo Torres – UERJ

IV – A LEI BRASILEIRA

Presidente de Mesa: Juíza Vera Carla Nelson de Oliveira Luz
Tribunal Regional Federal da 1^a Região

A Norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do Sistema Tributário Nacional.

(objeto da norma, efeitos na aplicação, fundamentos e limites, abrangência, pressupostos, avaliação de motivos, condição de aplicação).

Palestrantes: Prof. Ricardo Lobo Torres - UERJ
Prof. José Souto Maior Borges - UFPE

Debatedores: Dr. Onofre Alves Batista Filho
Procurador da Secretaria da Fazenda – MG

Dr^a. Elisabeth Levandowisk Libertuci
Advogada – SP

Prof. Heleno Taveira Torres - PUC-SP

V – REPERCUSSÕES DA LEI

Presidente de Mesa: Dr. Gilmar Ferreira Mendes
Advogado-Geral da União

As Repercussões da norma antielisão nos procedimentos e no processo tributário. Os procedimentos para desconsideração dos atos e negócios jurídicos (competências, fiscalização e lançamento).

Palestrante: Prof. Marco Aurélio Greco - PUC – SP

Debatedores: Dr. Edison Pereira Rodrigues
Presidente do 1º Conselho de Contribuintes – MF

Dr. Thadeu Andrade da Cunha
Advogado – RJ

Presidente de Mesa: Dr. Ives Gandra da Silva Martins - Advogado – SP

Os limites da lei regulamentadora, a possibilidade de criação de presunções legais e o papel das provas indiretas.

Palestrantes: Prof. Paulo Celso B. Bonilha – USP
Prof. Walter Piva Rodrigues – USP

Debatedor: Dr. Helenilson Cunha Pontes
Advogado - SP

Sumário

ABERTURA.....	11
I – ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEU CONTEXTO	
PRECEDENTES HISTÓRICOS	
<i>Esboço da história do tratamento da elisão fiscal.</i>	
Alcides Jorge Costa	15
FUNDAMENTOS ECONÔMICOS	29
<i>Significado econômico da elisão tributária: perda de receita, distorções econômicas, deslocamento da carga tributária, repercussões na política fiscal e na justiça fiscal.</i>	
Luiz Arruda Villela	29
<i>A teoria da interpretação econômica frente ao princípio da legalidade.</i>	
Johnson Barbosa	43
II – ASPECTOS JURÍDICOS	
<i>Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação.</i>	
José Carlos Moreira Alves	61
<i>Os limites da interpretação da lei tributária e o papel do Poder Judiciário.</i>	
Nelson Azevedo Jobim	79
III – EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS	
<i>Panorama Internacional e a Experiência da Itália.</i>	
Adriano Di Pietro	107
<i>Experiência de Portugal.</i>	
Vasco Branco Guimarães	123
<i>Experiência do Canadá.</i>	
Louise Haspect	143
<i>Experiência da Espanha.</i>	
Luis Cisneros Guillen	151
<i>Experiência da Espanha.</i>	
Marta Villar Ezcurra	161
<i>Experiência da Argentina.</i>	
Marcos Gutman	169
<i>Experiência da Alemanha.</i>	
Ricardo Lobo Torres	181

IV - A LEI BRASILEIRA

A Norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do Sistema Tributário Nacional (objeto da norma, efeitos na aplicação, fundamentos e limites, abrangência, pressupostos, avaliação de motivos, condição de aplicação)

Ricardo Lobo Torres	197
José Souto Maior Borges	211

V - REPERCUSSÕES DA LEI

As Repercussões da norma antielisão nos Procedimentos e no Processo Tributário. (Os procedimentos para descon sideração dos atos e negócios jurídicos, fiscalização e lançamento)

Marco Aurélio Greco	245
---------------------------	-----

Os limites da lei regulamentadora, a possibilidade de criação de presunções legais e o papel das provas indiretas

Paulo Celso B. Bonilha	275
Walter Piva Rodrigues	285

ENCERRAMENTO 297

ANEXO

Aspectos Econômicos da Elisão Fiscal

Luiz A. Villela	301
-----------------------	-----

*Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Interno
(A experiência portuguesa)*

Vasco Branco Guimarães	309
------------------------------	-----

La Elusión Fiscal: Experiencia Española (Resumen de la intervención)

Luis Cisneros Guillen	333
-----------------------------	-----

Seminario Internacional Sobre Elusión Fiscal

La Experiencia de España

Marta Villar Ezcurra	343
----------------------------	-----

Normas Gerais Antielisivas

Ricardo Lobo Torres	371
---------------------------	-----

Procedimentos de Descon sideração de Atos ou Negócios Jurídicos

O Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN

Marco Aurelio Greco	413
---------------------------	-----

ABERTURA

O Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, promovido pela Secretaria da Receita Federal, do Ministério da Fazenda, visa a divulgar e a contextualizar a Lei Complementar nº 104, de 11.01.2001, apresentar experiências comparadas de outros países em relação ao combate à elisão fiscal ou temas correlatos e analisar os impactos decorrentes da aplicação da Lei Complementar nº 104 na administração tributária e no processo tributário.

Convidamos agora, para compor a Mesa de Abertura dos nossos trabalhos, o Sr. Presidente do Superior Tribunal de Justiça, Ministro Paulo Roberto Saraiva Costa Leite, o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional do Ministério da Fazenda, Dr. Almir Martins Bastos, a Sr^a Diretora-Geral da Escola de Administração Fazendária, Esaf, Dr^a Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo, e, para presidir esta Sessão de Abertura, chamamos o Sr. Secretário da Receita Federal, Dr. Everardo Maciel.

EVERARDO MACIEL – Exm^o Sr. Ministro Costa Leite, eminente Presidente do Superior Tribunal de Justiça, Exm^o Sr. Dr. Almir Bastos, Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Exm^a Sr^a Dr^a Fátima Cartaxo, Diretora da Esaf, senhoras e senhores, a minha primeira palavra é de boas-vindas a todos aqueles que se deslocaram de todo o Brasil para participar deste evento, em especial aos nossos convidados que vieram do exterior para trazer contribuições para este debate que, espero, seja o mais profícuo. E nada tão oportuno para representar aquele que vem a ser, certamente, o mais importante seminário promovido pela Secretaria da Receita Federal este ano do que trazer à discussão o tema da elisão fiscal.

Todos sabem que o Código Tributário Nacional foi alterado pela Lei Complementar nº 104, admitindo a possibilidade daquilo que tem sido dito como sendo uma norma geral antielisão. E a questão central é esta: a elisão fiscal tem limites? A elisão fiscal é um instituto que aproveita a justiça fiscal? Podemos ter a possibilidade de a própria lei estabelecer situações de desvantagens competitivas entre contribuintes em virtude de um maior ou menor conhecimento daquele contribuinte diante da lei? Pode o tributo ser encarado como negócio, ou seja, pode o contribuinte valer-se de formas que tornem o pagamento dos impostos a forma mais onerosa em virtude de seu conhecimento diante da lei?

É inevitável. Todos sabem que qualquer lei tributária, qualquer legislação tributária não poderá deixar jamais de admitir a possibilidade de elisão, salvo num quadro absolutamente utópico, de absoluta neutralidade tributária. Essa situação evidentemente não existe e sequer, penso eu, jamais poderia existir em sentido absoluto, porque significaria desconhecer a possibilidade, ainda que circunstancial, ainda que eventual, de o Estado utilizar-se da legislação tributária para praticar alguma modalidade de política econômica ou mesmo de reconhecer diferenças entre os contribuintes que possam pretextar ou justificar tratamentos tributários distintos. Entretanto, repito, pode a elisão fiscal ser vista sem qualquer limite? Pode a elisão fiscal ser

utilizada nesse contexto como instrumento que estabeleça essa diferenciação em virtude do conhecimento do contribuinte?

É claro, todos sabem, que esse conhecimento, a disponibilização dessa informação está francamente ligada à capacidade contributiva do contribuinte e, por essa via ou em virtude disso, finda a elisão fiscal sendo um instrumento de injustiça fiscal. E não pode, como disse, a lei prever qualquer tipo de situação que venha a resultar de elisão fiscal.

Em virtude disso, se promoveu essa mudança no Código Tributário Nacional. O legislador quis admitir que poderíamos ter, conforme existe em outras legislações do mundo inteiro, uma norma geral antielisão. Entretanto, para oferecer segurança jurídica ao contribuinte, deveriam ser observados procedimentos que seriam fixados na lei ordinária, para que esse contribuinte não ficasse numa situação de insegurança.

É exatamente essa a preocupação da administração tributária. Temos que elaborar essa lei, mas entendeu a administração tributária que nós não deveríamos elaborar a lei sem que antes nos aconselhássemos com juristas renomados, com eminentes magistrados, com administradores tributários, com pessoas versadas em economia fiscal, enfim com quem pudéssemos recolher todas essas contribuições que informassem a elaboração desse projeto de lei. E é essa a razão principal deste seminário: recolher essas contribuições, aprender, a partir da contribuição dos palestrantes, a partir dos debates que inevitavelmente surgirão, das teses que serão apresentadas, e reunir tudo isso para que possamos apresentar um projeto de lei respaldado no que melhor exista sob o ponto de vista de conhecimento tributário, jurídico e econômico. Esta, portanto, a finalidade deste seminário.

Ao final destas minhas palavras, quero, mais uma vez, agradecer a presença de todos, em especial, nesta sessão de abertura, a presença do Ministro Costa Leite, Presidente do Superior Tribunal de Justiça, e esperar que possamos todos nós ter êxito neste seminário e aprender, para que possamos apresentar um projeto de lei da melhor qualidade possível.

Muito obrigado.

MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO – Exm^o Sr. Ministro Paulo Roberto Costa Leite, Presidente do Superior Tribunal de Justiça, Exm^o Dr. Everardo Maciel, Secretário da Receita Federal, Exm^o Dr. Almir Bastos, Procurador-Geral da Fazenda Nacional, demais autoridades presentes ou aqui representadas, meus senhores, minhas senhoras, prezados participantes deste Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, é com muita honra e empenho que a Escola de Administração Fazendária, Esaf, sedia este Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, promovido pela Secretaria da Receita Federal, cujos objetivos vinculam-se, como já foi dito, à Lei Complementar n^o 104, oportunidade em que serão apresentadas e debatidas experiências internacionais relacionadas ao combate à elisão e a temas correlatos, analisando-se ainda os impactos decorrentes da nova legislação no que diz respeito à administração tributária e ao processo tributário.

Conforme se observa da sua programação, o presente seminário foi organizado em articulação com o meio acadêmico, com o Poder Judiciário e com as administrações tributárias nacionais e internacionais, congregando-se uma seleta massa crítica de especialistas no assunto, bem preparados e conscientes dos problemas e das mudanças que normalmente envolvem processos dessa natureza, que reclamam soluções estratégicas de ordem legal, procedimental, processual e administrativa.

A Esaf, neste momento, por seus dirigentes, por seus professores, funcionários e colaboradores, dá as boas-vindas a todos os participantes deste evento, desejando-lhes uma boa estada e o pleno sucesso nos trabalhos que aqui serão desenvolvidos durante esses três dias de intensa atividade intelectual.

Sendo missão desta Escola desenvolver recursos humanos para o aperfeiçoamento das finanças públicas em nosso país, compete-lhe realizar estudos, fomentar discussões e debates sobre temas atuais e de grande interesse político e estratégico para o Estado brasileiro. Estamos honrados por sediar este seminário, organizado pela Receita Federal, principalmente porque aqui se procurou abordar a elisão fiscal, partindo de seus precedentes históricos, passando por seus fundamentos econômicos, pelos aspectos jurídicos mais relevantes da discussão e cotejando as principais experiências internacionais em relação às matérias discutidas e, por fim, apresentando a lei brasileira e suas repercussões no procedimento e no processo tributário.

Convém destacar ainda o estrito caráter científico de neutralidade e o elevado nível intelectual com que esses temas serão abordados, assim como a reconhecida competência de seus expositores, tudo isto reforçado pelo igualmente elevado perfil técnico e profissional dos participantes, cujas atividades estão estreitamente relacionadas às matérias aqui discutidas.

O estudo comparado de experiências, a análise de resultados das práticas adotadas em condições semelhantes por outros países, o procedimento metodológico de sempre cotejar a teoria com a prática e, por fim, o estabelecimento de perspectivas e direções futuras são razões suficientes que, somadas às outras tantas já enunciadas, nos asseguram a certeza do pleno atingimento dos objetivos deste evento.

Alguns aspectos metodológicos e pedagógicos, todavia, merecem ser destacados, até porque estamos numa escola. A existência de apresentações teóricas e abordagens conceituais associadas a trabalhos de investigação, de pesquisa e de estudos práticos, a participação de representantes das administrações tributárias, do meio acadêmico e do setor privado, do Poder Judiciário - estão aqui presentes técnicos, auditores, conselheiros, a grande maioria da administração tributária, e também professores, juizes e até ministros que vêm honrar este seminário -, completam, nesta composição, uma abrangência de discussão muito ampla para a análise dos temas.

A associação entre a teoria e a prática, entre a academia, o Judiciário e a administração tributária é um importante tripé para o estudo da elisão fiscal. E ainda as preocupações que a Receita Federal tem demonstrado em documentar amplamente este evento, inclusive com notas taquigráficas e possivelmente a edição de

anais, demonstram essa intenção de disseminação de um conhecimento novo que está sendo produzido no âmbito da nova legislação.

Aproveitando a oportunidade em que reiteramos as boas-vindas, agradecemos àqueles que se dispuseram a participar e a contribuir com o sucesso deste seminário, nossos funcionários, e também àqueles que se envolveram mais diretamente na sua organização.

Cabe registrar ainda e agradecer – peço licença ao Dr. Everardo para fazê-lo também em nome da Receita Federal e da própria Escola – a importância decisiva da colaboração do Dr. Marco Aurélio Greco na concepção da organização, do formato mesmo deste seminário, constituindo-se, na verdade, num grande incentivador desta iniciativa e do seu teor.

Agradecer, por fim, a todos os presidentes, palestrantes, comentaristas, debatedores, que continuamente têm participado de eventos nesta Casa e, de uma forma muito especial, como fez Dr. Everardo, agradecer aos palestrantes internacionais por terem aberto espaço em suas agendas para atender ao convite do governo brasileiro, trazendo aqui a cultura jurídica de seus países numa matéria tão específica e tão completa.

Por fim, queria mais uma vez dizer que esta casa os recebe com muito carinho, com muita alegria e com muito entusiasmo. Durante esses três dias, façam dela a sua casa e sintam-se sempre convidados a aqui retornarem para atividades dessa natureza, que buscam consolidar e aperfeiçoar o processo de gestão do conhecimento no setor público brasileiro, pautado na discussão e na troca de experiência efetiva, assim como na leitura e na interpretação de suas variadas formas de exteriorização.

Os modelos de organização, na verdade, de funcionamento do setor público espelham a realidade subjacente da sociedade, da economia e da cultura brasileiras, não se recomendando a discussão de uma questão dissociada da outra e esta é a filosofia deste seminário. Tenho a convicção de que eventos desse tipo em muito contribuirão para o salto qualitativo da administração pública e da modernização do Estado brasileiro e para o aperfeiçoamento de seus recursos humanos e de seu modelo jurídico tributário.

Tenhamos todos um bom dia e muito obrigada a vocês.

I – ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEU CONTEXTO

PRECEDENTES HISTÓRICOS

Esboço da História do Tratamento da Elisão Fiscal

PALESTRANTE:

ALCIDES JORGE COSTA*

*Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Professor da USP

Nesta primeira manhã, os trabalhos do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal abordarão a elisão tributária e seu contexto com os temas: precedentes históricos, fundamentos econômicos e a teoria da interpretação econômica frente ao princípio da legalidade.

Após a apresentação de cada tema, haverá um período de debates de quinze minutos. Solicitamos a todos que queiram dirigir perguntas ao nosso palestrante que o façam por escrito e as entreguem às nossas recepcionistas, nas laterais do auditório.

O Exm^o Sr. Presidente do Superior Tribunal de Justiça, Ministro Costa Leite, presidirá a Mesa na exposição do tema “Precedentes Históricos”. Ministro Costa Leite, por gentileza.

PAULO ROBERTO SARAIVA COSTA LEITE – Prezados integrantes da Mesa já nominados, seletos auditório, que me seja permitida a saudação especial ao Secretário da Receita Federal, Dr. Everardo Maciel. Quero inicialmente agradecer à direção da Esaf pela honra que me conferiu convidando-me para presidir esta sessão que inaugura importante seminário a propósito de um tema dos mais relevantes, que suscita indagações de toda natureza, que é a elisão fiscal.

Quero ao meu agradecimento juntar as minhas congratulações ao Secretário da Receita Federal por esta auspiciosa iniciativa. Auspiciosa e criteriosa, por isso mesmo elogiável iniciativa em que, primeiro, se debate, discute-se o tema para, então, dar-se o tratamento legislativo, após ouvir todos os segmentos interessados na formulação do novo diploma legal, no caso, em função da modificação que ocorreu em nosso Código Tributário, especificamente no art. 116.

Penso que são exemplos dessa ordem que mostram que é perfeitamente possível chegarmos a ter um processo legislativo neste país em que efetivamente valham, contem as opiniões daqueles que têm, de algum modo, participação na atividade de que está sendo objeto de uma disciplina, de um tratamento legislativo.

Então, Secretário Everardo Maciel, V. Ex^a está de parabéns por esta iniciativa e, principalmente, por este gesto de praticamente realizar um seminário aberto para que aqui se discuta, debata-se o que houver de relevante a respeito de tão palpitante e instigante tema como este da elisão fiscal, trazendo inclusive a este seminário expoentes internacionais. Vamos examinar também este tema à luz do Direito Comparado, o que é deveras importante.

Iniciamos este seminário com o Professor Marco Aurélio Greco, que representará, nesta ocasião, o Professor Alcides Jorge Costa, Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, que lamentavelmente não está conosco por razões de saúde. S. Ex^a é Professor da USP, com pós-graduação da Mackenzie, e só não está conosco, repito, por razões de saúde.

O tema que será versado no início dos nossos trabalhos é “Esboço da história do tratamento da elisão fiscal”. Teremos um tempo de exposição de 45 minutos, depois serão abertos os debates por quinze minutos. Não quero me alongar, porque importante aqui é a palavra do conferencista e não do Presidente da Mesa.

Com alegria, Professor Marco Aurélio Greco, passo-lhe a palavra para a sua exposição que, por certo, haverá, como sempre, de encantar e abrilhantar o evento.

MARCO AURÉLIO GRECO – Sr. Ministro Paulo Roberto Costa Leite, Dr^a Luciana Cussi, Dr^a Maria de Fátima Cartaxo, senhores presentes neste evento, se me permitem saudá-los na pessoa do Dr. Everardo Maciel, quero dizer-lhes da minha grande honra por ter merecido o convite para participar deste evento, aqui comparecer.

Confesso estar duplamente numa posição especial, por tentar substituir um amigo de todos nós, que é o Professor Alcides Jorge Costa, que está acamado, lamentou muito por não poder estar presente, e por, em segundo lugar, fazer uma exposição logo depois de imerecidas palavras que a minha prezada Dr^a Maria de Fátima Cartaxo me dirigiu na sua exposição.

Vamos ao tema. Quais os objetivos da exposição que pretendo trazer para os senhores, sobre a qual tive oportunidade de dialogar com o Professor Alcides nesses últimos dois dias?

São dois objetivos: primeiro dar um panorama geral do tema. Não me cabe examinar a legislação positiva, não vou entrar, neste momento, no debate sobre a alteração que foi introduzida no Código Tributário Nacional, mas pretendo sim traçar um panorama geral do que é o tema da elisão. Segundo, inserir esta palestra, por ser introdutória, no contexto do segundo seminário, o que, em certa medida, vai me obrigar a mencionar temas que serão retomados nas palestras e nos debates subsequentes.

A primeira pergunta que vem à mente quando se fala em elisão fiscal é do que estamos falando, do que se trata. Acho que isso é fundamental para circunscrever o objeto do debate. Antes de entrar no debate, precisamos saber do que estamos falando. Neste ponto, creio ser interessante utilizarmos dois critérios: um positivo e um negativo, ou seja, positivamente, o que é a elisão se tivermos que defini-la?

A doutrina tributária brasileira se dedicou ao tema há alguns anos e construiu uma definição de elisão como uma conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória, com a qual ele obtenha uma menor carga tributária legalmente possível.

Essa é uma definição pelo critério positivo, vamos dizer assim, o que me permite também construir uma “definição pela negativa”, se fosse possível isso em lógica, dizendo que quando se trata de elisão não estamos falando de condutas infracionais, do tipo sonegação, falsidade, crimes, etc., não estamos falando das chamadas substituições materiais, ou seja, quando o contribuinte pura e simplesmente opta por não consumir um determinado produto porque a carga tributária é muito elevada e passa a consumir um outro produto, e também não estamos falando das denominadas opções fiscais, que são previsões legais que muitas vezes até induzem o contribuinte a uma menor carga tributária.

Recordo-me, se me permite, Sr. Ministro, para falar um pouco *light*, de que quando fiz a minha declaração de Imposto de Renda do ano passado – este ano não

aconteceu a mesma coisa, então não sei -, quando a preenchia no computador, ele me fornecia as deduções, ou seja, o próprio ordenamento, o próprio sistema de controle já aponta para o contribuinte uma tributação menor do que aquela a que ele poderia estar submetido: opção pelo lucro real, pelo lucro presumido e assim por diante.

Todas essas hipóteses não são de elisão, nem as criminais, nem as substituições materiais, nem opções fiscais. O grande tema, quando se fala de elisão fiscal, são as substituições jurídicas, em que o contribuinte, em vez de realizar um determinado negócio jurídico “típico”, passa a realizar um negócio jurídico com uma formatação um pouco diferente, por intermédio da qual pretende obter menor carga tributária.

Esse tema de elisão tem suscitado duas grandes óticas de abordagem: ou se diz que a elisão ocorre onde houver lacuna do ordenamento jurídico ou se diz que a elisão ocorre com base no exercício de um direito individual apoiado na liberdade de contratar e de iniciativa que permite ao contribuinte realizar toda e qualquer operação que seja lícita.

Essas duas óticas de abordagem, seja a elisão no âmbito da lacuna, seja como exercício de um direito individual, suscitam duas grandes perguntas: primeira, será que toda lacuna significa não-tributação? Ou será que, dentro da lacuna, ela pode ser preenchida na integração do ordenamento positivo por uma norma de tributação? Isso coloca, a meu ver, um grande confronto entre dois valores constitucionalmente consagrados: a liberdade individual de um lado, a capacidade contributiva de outro; a isonomia de um lado, o patrimônio individual de outro, e assim por diante. Ou seja, diante da lacuna, tenho que reconhecer a não-tributação ou tenho que preenchê-la com o princípio da capacidade contributiva em busca de isonomia formal, de igualdade na competição e assim por diante?

Se a ótica da abordagem for de um direito individual do contribuinte de se auto-organizar, a grande pergunta é: existe um direito absoluto ou esse direito de auto-organização encontra limites dentro do ordenamento positivo?

Faço essa abordagem inicial porque estou convencido de que o tema da elisão não é propriamente um tema técnico-tributário, mas envolve fundamentalmente um debate sobre a concepção que cada um de nós tem da vida em sociedade, do Estado, como vemos o Estado e como enxergamos o papel que nele deve ser reconhecido e que ele deve exercer. Fundamentalmente, no debate sobre elisão tributária, temos que ter em mente que estamos discutindo tema que envolve dois grandes valores constitucionais: um valor de proteção individual e um valor de viabilização social. Como ponderação de valores, este é o grande desafio: encontrar o ponto de equilíbrio entre valores constitucionais.

Dir-se-á que o tema é novo. A lei é de janeiro de 2001. Este seria um tema novo na experiência mundial?

Do que pude pesquisar, diria que este tema da elisão fiscal tem no mínimo 650 anos de vida. Lendo um texto, outro dia, aliás de um volume coordenado pelo Professor Adriano Di Pietro, Bártolo Salsoferrato, glosador que viveu de 1310 a 1360

aproximadamente, portanto há mais de 650 anos, relata nos seus anais, nos seus trabalhos - digo até onde: no Concilium 135 – o seguinte fato: havia uma determinada comuna que tinha criado uma taxa pelo uso do solo onde se instalava a feira para a venda dos produtos e das peles de animais que tinham sido caçados. Relata que determinados caçadores chegavam àquela praça local e, ao invés de colocarem aquelas peças no chão, carregavam-nas nos braços, dizendo: “se não estou ocupando o terreno da praça do mercado, em termos atuais, não estou praticando fato gerador, estou evitando a sua ocorrência, portanto não devo pagar a taxa pelo uso da praça da comuna onde se realizava a feira.”

Portanto, essa é a primeira hipótese documentada de elisão fiscal há 650 anos. O interessante é que a conclusão de Bártolo foi de que a taxa era devida, porque, se aquele caçador tinha se dirigido à praça para vender a pele, havia a incidência, uma vez que a finalidade daquela exigência era atingir a mercancia daqueles determinados bens. Talvez alguns tributaristas de hoje dissessem que isso é interpretação econômica, que escapa da legalidade, e assim por diante.

Então, é tema novo? Não, não é. Documentalmente, pelo menos há 650 anos existe o debate sobre a elisão tributária. Dir-se-á: esse é um tema que preocupa só ao Brasil? Também não. Aqui faço duas referências apenas: em 1999, o Professor Adriano Di Pietro coordenou, em Bolonha, um evento sobre a experiência europeia a respeito da elisão no qual foram coletados trabalhos de oito ou dez países europeus. Se quisermos falar em números, agora um outro exemplo, recordo uma manifestação publicada em março do ano passado, do então Secretário do Tesouro Americano, Summers, onde ele dizia que a elisão tributária era o maior problema fiscal dos Estados Unidos naquela época, não sei avaliar hoje. Naquela época, ele fazia um relato muito impressionante. Peço escusas ao colega economista que vai fazer a exposição subsequente, quanto aos números, se eu estiver errado, ele corrige. Dizia o Secretário Summers que se fosse feita uma comparação entre a carga tributária de 1970 e a de 1997 e se verificasse como foi o perfil para as pessoas físicas e jurídicas, encontrar-se-ia o seguinte quadro: que, se as pessoas jurídicas pagassem em 1997 o mesmo percentual proporcional de tributação de 1970, elas deveriam, em 1997, ter recolhido US\$40 ou US\$50 bilhões de tributos a mais. Mas se fosse feito o mesmo cálculo para as pessoas físicas, se em 1997 elas pagassem a mesma proporção de tributo que tinham pago em 1970, deveriam pagar a menos cerca de US\$40 ou US\$50 bilhões, o que significa que houve, para a ótica do Estado, apenas um deslocamento da fonte: o que vinha das pessoas jurídicas passou a vir das pessoas físicas, mas em termos de política fiscal começam as perguntas: será que é o caso de deslocar a carga tributária da jurídica para a física? O que levou à diminuição da carga tributária da jurídica nesse lapso temporal? E o relato apresentado pelo Secretário Summers era de que um dos principais motivos para essa diminuição da receita no âmbito das pessoas jurídicas eram os *tax shelters*, as hipóteses de planejamento tributário.

Então não é um tema novo, não é um tema que apenas preocupa ao Brasil.

Cabe ser suscitado como enfrentar esse tema da elisão. Há duas grandes maneiras de fazê-lo: uma primeira é mediante as normas específicas antielisão, normas pontuais sobre situações concretas que são reguladas para o fim de neutralizar a prática elisiva do contribuinte. A história do Brasil tem exemplos desde a criação da figura da distribuição disfarçada de lucros (DDL), há trinta ou quarenta anos, as hipóteses em que havia incorporação de empresas para aproveitar prejuízos, que foram sucessivamente limitadas e restringidas e assim por diante. Então, um caminho para enfrentar a elisão é através de normas específicas para neutralizar as práticas do contribuinte.

Quais são as conseqüências desse caminho? A meu ver, duas conseqüências não muito positivas. Primeira grande conseqüência: ao se optar por normas específicas só se regula o futuro, aquela conduta daquela data para os anos subsequentes. Portanto, convalida-se aquela prática no passado, o que significa convalidar distorções econômicas, competitivas, hipótese de uma justiça meramente formal e não substancial.

A segunda grande conseqüência prática das normas específicas é o que se pode denominar de inflação normativa, porque na medida em que se pretende regular especificamente todas as hipóteses que a criatividade humana pode gerar, teremos necessidade de produzir novas normas para novas hipóteses. Então, num ano regular o *hedge*, depois regular o *hedge* com cláusula de retorno, depois é o *hedge* com swap, ou seja, a cada ano teremos uma sucessão de normas para regular todas as hipóteses que são criadas pelo mercado, vamos dizer assim, no período.

O que gera essa inflação normativa? Aqui vai uma constatação, não uma crítica: gera uma alta complexidade da legislação. Primeiro, saber qual é a legislação em vigor na data do fato. Resgatar hoje se há um auto de infração que vai se referir a uma conduta realizada em 1998: qual era a lei vigente naquela data? Estou falando em autos novos. Se eu tiver que entrar numa discussão judicial em que o Judiciário é chamado em seis, oito, dez anos, qual era a legislação vigente de Imposto de Renda em 1992 para aquele tipo de operação?

Então essa inflação normativa produz uma alta complexidade da legislação, o que, na minha opinião, é a negação da própria função da legislação, porque ela deve ser compreensível pelo homem comum, é o contribuinte comum que deve, lendo as regras que disciplinam a tributação, encontrar as respostas para as suas dúvidas. Hoje, a meu ver – é uma constatação –, o Direito Tributário está se transformando ou já se transformou num trabalho de especialistas que sabem o significado daquelas normas, daquele conjunto e assim por diante.

A segunda conseqüência negativa das normas específicas é que, como toda inflação, ela deteriora o valor do seu objeto. Assim como a inflação monetária deteriora o valor da moeda, a inflação normativa deteriora o valor da lei, porque uma das características da lei é a permanência, é a constância para dar uma estabilidade ao relacionamento social. Se há uma necessidade de mudar sucessivamente aquela lei para adaptá-la às novas circunstâncias, há uma deterioração do valor da própria lei, o que, a meu ver, é um efeito perverso desse caminho.

Qual é o outro caminho? O de uma norma geral, ou seja, não abandonar as normas específicas quando elas forem necessárias, mas ter, paralelamente, ao mesmo tempo, uma norma geral que permita encontrar dentro do conjunto legislativo disciplinado quais são os princípios, as regras básicas que definem o relacionamento fisco/contribuinte.

Dentro desse contexto é que vejo o parágrafo único que foi introduzido pela Lei Complementar nº 104 ao Código Tributário Nacional.

A experiência estrangeira aponta a existência de normas gerais? De uma forma ou de outra, sim, cada um com a sua vivência. Então encontramos na Espanha definição de fraude à lei em matéria tributária, de simulação em matéria tributária, na Alemanha, como amanhã será exposta, a definição de abuso em matéria tributária e assim por diante.

A experiência anglo-saxã é um pouco diferente. Seus conceitos, obviamente, não são de direito codificado como o europeu, mas também há uma preocupação em encontrar critérios gerais de neutralização das práticas atentatórias realizadas pelo contribuinte. Pelo que pude ler da experiência anglo-saxã, vigoram duas grandes expressões: primeira, a conduta tem que ser *fair*, o relacionamento entre fisco e contribuinte tem que ser *fair*, deve ser pautado pela lisura recíproca. O contribuinte, na sua organização, na sua atividade individual, tem que se posicionar de uma maneira *fair* diante da administração tributária. Li um autor inglês que diz que em matéria de elisão temos que ter em mente que todos sabemos do que estamos falando. Ele usa até uma expressão um pouco forte. Diz que em matéria de elisão *don't be silly*, ou seja, ninguém é ingênuo a ponto de pensar que pode fazer um grande contrato, apresentar quinze centímetros de relatório, de papel, se não houver uma substância, uma razão econômica, um motivo subjacente que diga respeito àquela operação.

Temos que enxergar o relacionamento fisco/contribuinte de uma maneira franca e aberta, em que cada um de nós age, obviamente, na defesa de suas convicções, de seus interesses, mas numa postura ética, recíproca e com lisura.

Como essas operações têm sido vistas e como a jurisprudência tem enfrentado essas questões? O Professor Alcides me mandou um material precioso de decisões da década de 50, do antigo Tribunal Federal de Recursos, que aprecia uma sentença do então Juiz estadual da Vara da Fazenda Nacional, Professor Frederico Marques sobre uma hipótese de fraude à lei tributária mediante a utilização de negócios indiretos. A hipótese era fazer um seguro misto, dotal e de vida, e depois não se casava e resgatava, deduzia. Fazia o seguro, deduzia para fins de Imposto de Renda, depois não casava, recebia de volta o prêmio e obtinha a dedução. Não estou falando em dois anos atrás, mas em 1951. Gerou uma questão que havia sido levada aos tribunais, foi ao plenário do Tribunal Federal de Recursos, onde foi reconhecido que o caso era de uma operação de fraude à lei tributária. A sentença é muito longa, mas continha o seguinte trecho em que diz Frederico Marques, confirmado pelo Plenário do Tribunal Federal de Recursos: "A operação que caracteriza o negócio indireto consiste 'em alterar, modificar ou dissimular..." - curioso, esta palavra está numa

plenária de 1951, não é novidade - "... o estado de fato previsto na lei, desfigurando assim o fato jurídico ou privando-o de um de seus elementos constitutivos, de modo a lhe tornar inaplicável o princípio legal. O ato fraudulento no negócio indireto visa a burlar a lei, subtraindo-lhe da aplicação um fato ou uma situação que deveria recair sobre seu império". Ou seja, quando essas questões, como na hipótese do seguro dotal misto de vida, foram levadas a debate perante o Poder Judiciário, na década de 50, aquele Poder reconhecia a existência de fraude, de dissimulação, de um negócio jurídico distorcido e assim por diante.

E não foi só essa hipótese. Há precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre importação de peças de automóvel para montá-lo depois no Brasil num período em que era proibida a importação do automóvel. Ali também se reconheceu que havia fraude à lei tributária por parte do contribuinte.

O que aconteceu depois da década de 50, quando havia essa decisão do Tribunal Federal de Recursos, década de 60, o Supremo Tribunal Federal também com decisões sobre imposto de importação e seguro dotal? Passamos a entrar, no Brasil, num período de debate muito peculiar. Houve a introdução do Código Tributário Nacional em 1965/1966 e o início de uma grande doutrina do Direito Tributário apoiada numa visão formal do ordenamento jurídico, no sentido de que todas as questões jurídicas se esgotavam no debate sobre a forma, sobre a norma enquanto tal, e não sobre o seu conteúdo, sobre a situação fática que estava sendo regulada por aquela norma. Quem fizer uma análise histórica desse período de 1965 até 1990 vai encontrar grandes debates sobre legalidade, anterioridade, irretroatividade, que são todas as facetas que a norma pode apresentar, mas não vai encontrar debates sobre isonomia, capacidade contributiva, distorções na competição, questões fundamentalmente de substância.

Esse período que vai de 1965 a 1990 é altamente criativo da doutrina do Direito Tributário, da sua jurisprudência, quando realmente se encontraram os pontos de apoio do que se considera uma baliza da segurança e certeza do ordenamento tributário, mas deixou-se de lado todo o debate substancial, que envolve solidariedade social, o papel do Estado, o relacionamento do cidadão com a administração tributária, e assim por diante.

Isso não significou a inexistência de precedentes jurisprudenciais que discutissem o tema. Houve, em 1986, ainda no Tribunal Federal de Recursos, o caso do Rio Grande do Sul, de uma grande empresa de calçados que criou oito subsidiárias para as quais ela vendia a sua produção a preço praticamente de custo, as quais geravam vendas ao mercado com lucro para fazer com que ela deixasse de pagar Imposto de Renda pelo lucro real e colocasse todas as suas subsidiárias numa tributação a lucro presumido, o que foi considerado uma grande fraude. Essa palavra fraude está no acórdão. Foi considerado que aquelas empresas eram meras empresas de papel. Também essa expressão está no voto do Ministro Eduardo Ribeiro.

O Judiciário, quando chamado a se pronunciar, não deixou de reconhecer que há um limite. Existe um direito individual de se auto-organizar sim, existe uma garan-

tia constitucional à liberdade contratual, à liberdade de iniciativa sim, mas, como qualquer direito individual, não é absoluto e encontra o seu contraponto num valor social que é o excesso no exercício daquele direito, é a distorção no exercício daquela faculdade, é a busca de um desenho eminentemente formal, sem nenhuma substância subjacente. E o Judiciário, quando chamado a se pronunciar, deu as respostas, segundo a avaliação que se faz agora, adequadas àquele momento e àquela circunstância.

Se fosse pensar em aguardar... Uma das discussões quando se suscitou o debate da norma geral antielisão era de que ela não seria necessária porque historicamente já se vai conduzir para uma solução de equilíbrio, seja através das normas específicas, seja através das soluções judiciais. A grande dificuldade, a meu ver, nessa opção de aguardar, é o lapso temporal que isso demandaria. Vejam que estou falando em decisões de 1951, de 1963, que são as de importação, de 1986, em que o tempo necessário até que todas essas questões encontrassem uma solução definitiva envolveria uma dimensão muito grande.

Qual o papel do Poder Judiciário no contexto? Acho que o Poder Judiciário hoje está sendo submetido a um grande desafio quando se trata de matéria de elisão tributária, desafio que será posto para a administração tributária quando vier essa lei de procedimentos, porque alguém vai ter que decidir. E quando alguém tem que decidir se aquela é uma operação que deve ser prestigiada ou desconsiderada e neutralizada, o momento da decisão é crítico, porque põe em pauta o tema da interpretação dos fatos, não apenas da lei. Na interpretação da lei, todos sabem o que é ganho de capital, compra e venda, doação. A pergunta é: se tenho um contrato ou instrumento pelo qual dou uma procuração absoluta para alguém, cedendo-lhe uma série de direitos irrevogavelmente, estou fazendo uma compra e venda ou não? A questão não é a lei em si, mas a qualificação jurídica dos fatos concretos realizados. Se aquele negócio deve ser qualificado como compra e venda, como doação ou como alienação de participação societária e assim por diante.

Quando se fala em interpretação, não posso esquecer – e vou chegando ao final de minha exposição – dois temas de alta relevância: primeiro – e essa é uma pergunta que faço a todos aqueles com quem tenho a oportunidade de dialogar sobre o tema –, há um dispositivo da Lei de Introdução ao Código Civil, que é o art. 5º, que diz que, na aplicação da lei, o juiz deve levar em conta os fins sociais e as exigências do bem comum. Pergunto: aplica-se o art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil à interpretação da lei tributária? Se for aplicável, então preciso saber quais são os fins sociais da lei tributária e quais são as exigências do bem comum nessa matéria. Portanto, isso envolverá um debate substancial, não mais um debate eminentemente formal.

Segunda questão: quando se faz a interpretação de um texto, o que está sendo interpretado? Socorro-me de um filósofo chamado Paul Richiere, que tem um excelente estudo sobre interpretação, em que diz o seguinte: quando se interpreta um texto, há três grandes teorias: uma diz que a interpretação é do próprio texto, daquilo que está escrito, mas esta visão diz pouco, porque a interpretação do texto é de um objeto alheio ao próprio sujeito. Uma segunda linha diz que quando se interpreta um

texto não se está interpretando o mundo do texto, mas o mundo por trás do texto, ou seja, aquilo que o texto quis significar num determinado momento em função de um certo contexto. Mas, diz Paul Richiere que isto também é pouco, porque envolve conjecturas: qual será esse mundo? Será que esse mundo existe? Será que esse mundo realmente pode ser encontrado? Conclui esse filósofo dizendo: quando se interpreta um texto, não se interpreta nem o mundo do texto, nem o mundo que está atrás do texto, mas o mundo que está diante do texto, ou seja, o intérprete, em última análise, está retratando aquilo que ele enxerga como contido no texto, o que vale dizer que o papel do intérprete na exegese jurídica não é neutro, ele retrata e emana o contexto em que se insere, as suas convicções, a experiência que ele carrega, o que envolve um certo grau de subjetividade, que é um outro grande desafio. Até que ponto a experiência, a subjetividade, a vivência do intérprete, vão compor o produto final, que é a somatória do texto e da sua interpretação?

O que quero dizer aos senhores com isso? Na interpretação das normas que envolvem elisão tributária, o grande objeto de interpretação somos nós mesmos, ou seja, o que nós concebemos como a posição do cidadão perante o Estado, como nós mesmos entendemos o papel do Estado e os direitos que vemos na sociedade civil. Vale dizer – desculpem-me se sou um pouco radical neste ponto -, o intérprete não é neutro, nós somos seres humanos que estamos construindo uma realidade, um determinado objeto a partir das vivências e das experiências. Debater sobre elisão tributária – e este é o foro que me parece mais adequado – não é, a meu ver, debater sobre técnica, mas fundamentalmente sobre valores constitucionais, perfil da sociedade civil, papel do Estado e exercício da cidadania.

Muito obrigado.

COSTA LEITE – Vamos passar à fase dos debates, depois dessa brilhante exposição feita pelo Professor Greco.

Pergunta de Fernando César de Souza Aragão, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: “Ao invés de se criarem normas antielisão não seria melhor simplificarmos a tributação? Ou, de outra forma, em vez de nos preocuparmos com a consequência não seria melhor atacarmos a causa?”

MARCO AURÉLIO GRECO – Simplificação, Fernando Aragão. Muito sinceramente, para mim, além do Imposto de Renda, deveria haver duas palavras: ganhou, pagou. Esse seria o ideal de uma lei de Imposto de Renda. A pergunta é: quando vou saber se ganhou? Quando poderei dimensionar o ganho? Aí começam os 1.600 ou 1.800 artigos de um regulamento de Imposto de Renda. Gostaria que fosse uma lei de duas palavras, mas para haver uma lei simples é preciso haver critérios de descoberta do ganho, então vem a postura perante a legislação: que tipo de legislação eu quero? Quero uma detalhista, que me diga até as vírgulas com que tem que ser feita aquela operação para se considerar que houve ganho. Desculpem fazer

uma blague, mas há certas posturas no debate sobre elisão que seriam o mesmo que dizer o seguinte: “se o meu número de CPF não estiver escrito no regulamento de Imposto de Renda, não devo aquele imposto”, porque são tantas as vírgulas que se exigem na descrição normativa que é como dizer que teria que estar em anexo o número de todos os CPF dos contribuintes.

Então, simplificação sim, mas para haver isso é preciso haver um *link* conceitual e operacional entre a norma *in abstracto* e a realidade concreta. Como vou qualificar aquele fato? Vou interpretá-lo em função de seu efeito econômico? Não quero entrar na exposição do Professor Johnson. Vou qualificar aquele fato em função de seu perfil jurídico, em função das partes que participam daquele negócio? Então o problema não está na lei, mas em traduzir a realidade para um conjunto conceitual normativo.

Realmente, eu gostaria de simplificar. A pergunta é: aceitamos uma lei com duas palavras? Se aceitarmos, ótimo, não precisamos de todo esse aparato. A pergunta é: isso é possível?

COSTA LEITE – Edgar Lincoln de Proença Rosa, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. A pergunta tem duas partes: a primeira é dirigida ao palestrante e a segunda à coordenação do evento. A pergunta ao palestrante é a seguinte: “É certo ou não que o primeiro tributarista de língua portuguesa a usar o vocábulo elisão... Em verdade, quem inaugurou e criou a referida expressão foi o Professor Alberto Pinheiro Xavier quando ainda domiciliado em Portugal?”

MARCO AURÉLIO GRECO – Ele utiliza. Não sei afirmar categoricamente se foi o primeiro ou não. Não sou muito de enxergar pontualmente a história. Prefiro enxergá-la como um processo, menos pontualmente. Se foi o primeiro, confesso que não sei responder a essa pergunta. Que ele utiliza, utiliza.

COSTA LEITE – Pergunta de Genival Ferreira da Silva, do Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco: “A transferência de fontes de arrecadação da pessoa jurídica para a pessoa física representou uma prática politicamente incorreta do Estado brasileiro, ou seja, foi mais fácil para o Estado brasileiro cobrar da pessoa física do que da pessoa jurídica?”

MARCO AURÉLIO GRECO – Essa é uma questão que envolve política fiscal. Seria mais adequada ao conferencista da parte econômica para se pronunciar.

COSTA LEITE – Rosicleide Gomes Barbosa, da Secretaria da Fazenda de Roraima, faz a seguinte indagação: “O parágrafo único do art. 116 trata realmente de elisão fiscal, considerando que expressamente menciona dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo? Não é o caso de evasão fiscal ilícita?”

MARCO AURÉLIO GRECO – Na minha opinião, não é caso de evasão fiscal

ilícita. Creio que o art. 116 refere-se a operações, atos ou negócios lícitos, válidos juridicamente, mas que serão ineficazes perante o fisco, ou seja, o efeito daqueles negócios perante as partes serão aqueles que foram pactuados, mas os efeitos tributários visados pelas partes não serão aqueles que elas pretendiam, porque implicam o contorno de uma norma tributária imperativa.

COSTA LEITE – Pergunta de Rosana Solon Cavalcanti, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: “O senhor demonstrou, em exposição perante seminário especial promovido pelo IOB, em São Paulo, em março de 2001, que a Lei Complementar nº 104 em nada alterou a legislação vigente no que afeta o poder-dever da autoridade fiscal de buscar o verdadeiro fato gerador de tributação, qual seja, sempre houve o poder-dever de tirar a máscara dos atos fraudulentos ou simulados – Código Tributário Nacional, arts. 118, 123, 142, 149, etc., Lei nº 4.502, 71 a 73. Qual, então, na sua concepção, a finalidade dessa nova lei? Não terá ela o mesmo destino das anteriores, ou seja, delongas judiciais tendentes a manter as máscaras nas faces dos sonegadores?”

MARCO AURÉLIO GRECO – É mais de uma pergunta. Tentarei ser muito objetivo porque não quero entrar no debate da lei.

Acho que essa lei tem uma grande qualidade. É verdade, na minha opinião, o poder de desconsiderar já existia antes. Desconsiderar atos e negócios por abuso de direito, por fraude à lei, por simulação, já existia antes e continua existindo. Alguém diria: essa lei foi inócua? Não, não foi. Essa lei veio institucionalizar o processo de debate sobre o tema, ou seja, no tema da elisão não mais se enfrentam apenas contribuinte e fisco em atos pontuais, isolados. Deve haver uma procedimentalização do debate como garantia do próprio contribuinte, para assegurar que aquele resultado final não seja fruto de um ato unilateral, mas de uma construção, de uma resposta.

Então ela foi inócua? Não, não foi. Ela trouxe uma novidade? Alterou o poder do fisco? Na minha opinião, não alterou. O poder que ele tinha antes continua tendo agora. Que efeito ela trouxe? Institucionalizar o processo de busca de solução desses temas que envolvem elisão. Neste ponto, ela é positiva a meu ver.

COSTA LEITE – Interessante essa última indagação ao Professor Greco. Sempre, no trato dessa questão, isso me desafiou em termos de interpretação, sobretudo porque – a exposição do Professor Marco Aurélio deixou bem claro – estamos trabalhando, em verdade, com a qualificação jurídica do fato. Os exemplos aqui trazidos à colação, dois julgados do extinto Tribunal Federal de Recursos, o primeiro deles um recurso de uma sentença de um dos maiores processualistas que este país conheceu, Frederico Marques, e o segundo, já em 1986, época em que eu já estava no Tribunal Federal de Recursos. V. Ex^a ainda agregou um outro dado que me parece fundamental também no trato da questão: a própria aplicação da regra contida no art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Somando-se as coisas, a primeira idéia que se tem é que efetivamente a norma seria inócua, mas V. Ex^a foi muito feliz realmente ao mostrar essa questão da institucionalização, quer dizer, essa relação complexa que hoje existe entre fisco e contribuinte.

Com essas brevíssimas ponderações que acabo de fazer, levando em conta que não temos mais perguntas para os debates, parabenizando uma vez mais o conferencista de hoje, o que nos dá certeza de êxito total neste seminário, voltando a cumprimentar os organizadores do evento, em especial a Secretaria da Receita Federal por propiciar esta discussão, este debate que certamente enriquecerá todo o material necessário à formulação legislativa de tema tão significativo para o País, encerramos este nosso primeiro encontro, agradecendo uma vez mais ao conferencista e a todos.

Muito obrigado.

I – ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEU CONTEXTO

FUNDAMENTOS ECONÔMICOS

**Significado econômico da elisão tributária: perda de receita,
distorções econômicas, deslocamento da carga tributária,
repercussões na política fiscal e na justiça fiscal**

PALESTRANTE:

LUIZ ARRUDA VILLELA*

*Economista do Departamento de Integração e Programas Regionais do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e Professor da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

MESTRE DE CERIMÔNIAS - Senhoras e senhores, vamos dar prosseguimento ao seminário sobre elisão fiscal. Vamos abordar agora o tema “Significado econômico da elisão tributária”.

A Mesa Diretora do seminário está composta pelas seguintes autoridades: em primeiro lugar, a Coordenadora do evento, Dr^a Luciana Cussi, Secretária-Adjunta da Receita Federal, o Especialista Tributário da Divisão Fiscal do Banco Interamericano de Desenvolvimento, (BID), e Professor da Fundação Getúlio Vargas, Dr. Luiz Arruda Villela, o Diretor da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, Professor Johnson Barbosa, o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional do Ministério da Fazenda, Dr. Almir Martins Bastos, que presidirá os trabalhos.

ALMIR MARTINS BASTOS – Bom dia a todos, saúdo preliminarmente os meus companheiros de mesa já nominados. Gostaria de agradecer o honroso convite para participar deste evento, representando a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ao Dr. Everardo Maciel, Secretário da Receita Federal, e à Dr^a Maria de Fátima Cartaxo, Diretora-Geral da Esaf.

O momento é o mais oportuno. Ou o Estado brasileiro acompanha *pari passu* a sofisticação, o desenvolvimento num ritmo sem precedentes, ou fenece. Ou o Estado acompanha, ou fica para trás, ou o Estado é superado. Em matéria como a que aqui se trata, em que contribuintes altamente especializados, com recursos amplos, se valem dos desvãos da lei, se me permitem, para dar margem à elisão fiscal, simplesmente não há saída: ou o Estado acompanha também as especificidades dos que atuam dessa forma ou ele é superado. Não há outro meio de adequar a fiscalização aos novos tempos, ao ritmo crescente, alucinante até, por que passam as diversas atividades sociais, aí incluídas evidentemente as que dizem respeito à matéria tributária, se não se adaptar adequadamente. Ou o Estado adapta-se, adquire o mesmo ritmo, ou fica para trás.

Um acontecimento como este é uma passada larga nesse sentido, é um passo gigantesco no sentido de se discutir à exaustão, num plenário do nível deste aqui, para se atingir este objetivo: propiciar ao Estado os meios adequados para efetivamente levar à consecução de um de seus objetivos fundamentais, que é a cobrança do caso tributário.

Não tenho dúvida igualmente de que o intercâmbio entre os diversos Estados conhecedores da matéria, uns mais desenvolvidos, outros menos, o exame profundo de matéria de fato, de matéria de Direito Comparado, significará também para o nosso país um marco. É a partir de encontros como este que temos balizado o caminho para o Estado cumprir com sua obrigação.

Para tanto, ouviremos agora o Dr. Luiz Arruda Villela, que falará sobre o tema constante do programa, a saber “Significado econômico da elisão tributária, perda de receita, distorções econômicas, deslocamento da carga tributária, repercussões na política fiscal e na justiça social”.

LUIZ ARRUDA VILLELA – Bom dia a todos, é um prazer estar aqui no Brasil falando para platéia tão selecionada, principalmente de advogados. Um economista falar para advogados sempre me causa uma certa apreensão. De maneira geral, temos enfoques bastante diferentes da questão, mas acho extremamente interessante a iniciativa da Receita Federal e da Esaf em falar sobre elisão.

Começo com a abordagem econômica do assunto, embora tenhamos pouco a contribuir com a questão. É uma matéria muito mais rica para o debate no âmbito jurídico.

Gostaria de agradecer à Secretaria da Receita Federal e à Esaf por este convite.

Quanto à abordagem econômica da tributação, basicamente nós, economistas, nos preocupamos com dois aspectos: a questão da eficiência e a questão da equidade. Claro que existe a questão da suficiência também, que vamos ver mais adiante. O sistema tributário tem que prover os recursos necessários, mas a grande preocupação sob o enfoque econômico é o contexto da eficiência e a questão da equidade.

Quando falamos em empresas, não em pessoas, isso tem a ver com a questão da igualdade na competição entre elas no mercado. Vamos adiante, depois entraremos nisso.

A função essencial do sistema tributário é óbvia: transferir recursos do setor privado para o setor público. Sabemos que o principal efeito da tributação, do ponto de vista econômico, é que afeta a distribuição de renda e modifica os sinais do mercado, que é quem indica as decisões dos agentes econômicos. Os tributos operam o que nós, economistas, chamamos de preços relativos. Como eles não incidem de uma maneira absolutamente homogênea sobre os diversos bens e serviços produzidos e comercializados na economia, essa intervenção, digamos assim, no sentido de se criarem impostos, extrair recursos do setor produtivo, gera efeitos não intencionais sobre a atividade econômica. Esses efeitos muitas vezes são negativos. O ideal seria que o Estado pudesse se financiar sem que houvesse impostos, o que é impossível. Então, no momento em que se cobram impostos, em que se tiram recursos do sistema produtivo, geram-se ineficiências, alteram-se os preços relativos e uma alocação ótima que poderia ocorrer no mercado deixa de ocorrer.

Essa distorção que é gerada pela tributação chamamos de peso morto dos tributos, ou seja, de uma maneira ou de outra, sempre quando se cobram impostos há algum nível de distorção, algum nível de coisa indesejável para o funcionamento da economia, infelizmente.

Esse tipo de distorção econômica, ou esse peso morto que os impostos geram, é tanto maior quanto pior for a qualidade do sistema tributário que tivermos. Se houver um sistema em que, por exemplo, exista uma quantidade muito grande de impostos cumulativos, que geram uma distorção - porque os impostos cumulativos fazem com que, em função da estrutura produtiva de um ou outro produtor, a carga seja maior para um ou outro, quer dizer, altera de uma maneira muito grande os

preços relativos -, isso traz conseqüências mais perniciosas ao funcionamento do mercado, gerando, portanto, um peso morto maior.

Da mesma maneira, se existe sonegação. Se o sistema tributário não tem defesas adequadas ou se a administração tributária, por falhas intrínsecas ou por não ter um respaldo adequado da legislação tributária, não consegue combater a sonegação ou a elisão de impostos, na medida em que alguns agentes econômicos paguem mais do que outros, também são geradas alterações nos preços relativos e níveis de deslealdade no processo competitivo.

Se houvesse um sistema em que se conseguisse cobrar imposto que fosse distribuído de maneira absolutamente equânime entre os agentes, teoricamente não haveria distorção econômica, só que isso é impossível, não existe. Há impostos sobre a renda, sobre a produção, de vários tipos que são transferidos, então a carga tributária se distribui de maneira desigual. Se essa carga for muito desigual, poderá trazer esse tipo de distorção.

Do ponto de vista social, o montante que se extrai da sociedade, do setor privado, através de impostos, não altera a quantidade de recursos da sociedade, apenas determina que uma parte menor do uso de recursos seja utilizada pelos agentes privados e outra pelos agentes públicos. Isto é uma coisa bastante acadiana, mas muitas vezes as pessoas não percebem. A rigor, o Estado apenas transfere recursos, tira do setor privado e reinjeta.

Do ponto de vista macro, da economia como um todo, a atividade tributária, fora essas distorções econômicas que levam ao peso morto, não tem maiores conseqüências, porque se está tirando da sociedade, mas injetando, através de bens públicos e serviços, os recursos na sociedade.

Do ponto de vista do agente privado, isso obviamente não ocorre. O tributo é uma contribuição compulsória que certamente não tem uma correspondência biunívoca entre aquilo que cada agente privado paga e o que recebe de benefícios do Estado. Embora coletivamente possa haver um certo equilíbrio, quer dizer, a sociedade receba aquilo que paga, em nível individual isso não acontece. E é justamente a percepção... O agente privado sabe que, como não existe essa correspondência biunívoca entre o que ele paga e o que recebe, se ele não pagar, isso não vai afetar os benefícios que ele recebe do Estado. Se eu não pagar imposto, a justiça vai continuar existindo, a política vai continuar existindo, toda a construção de uma sociedade técnica estará aí para me beneficiar, então por que pagar? Vou procurar ser um carona, ou seja, beneficiar-me de todas as coisas que a sociedade, com o imposto dos outros. Este é um comportamento, do ponto de vista econômico, racional, na medida em que não existe essa correspondência biunívoca entre pagar e ter. No mercado, se você não compra um produto, você não o tem. Então há uma correspondência direta. Quando se trata de pagar imposto, não existe essa correspondência.

Todo agente econômico naturalmente vai procurar reagir à tributação, porque ela implica custo e é natural do processo de geração de riqueza, em qualquer proces-

so produtivo, procurar minimizar, reduzir custos. Da mesma maneira que as empresas investem em tecnologia para produzir a preços mais baixos, investem em escritórios de advocacia para reduzir os custos do pagamento de impostos. Infelizmente, isso é parte do negócio.

Não vou entrar na separação do que seja elisão, sonegação, os limites de uma coisa e outra primeiro porque sou economista e realmente sou ignorante em muitos detalhes, segundo porque, do ponto de vista econômico, na verdade, o tipo de problema que traz a elisão é muito semelhante ao da evasão. O fato de ser ou não legal não tem muita diferença do ponto de vista econômico. Essencialmente, significa que aquela pretensão de arrecadação que havia não se realiza. Isso gera um nível de distorção no sistema econômico porque alguns estão pagando e outros, não. Ou não estão pagando porque conseguiram bons advogados para encontrar uma fórmula de não pagar, ou porque estão simplesmente sonegando. Isso não importa. O fato é que, na medida em que uns pagam e outros não, isto gera uma competição desleal no mercado. Então, empresas mais eficientes podem ser prejudicadas pela concorrência de ineficientes. Obviamente, quanto mais alto o nível de impostos, pior é isso. Quando se trata de níveis de carga tributária relativamente modestos, o não-pagamento não gera uma margem competitiva tão significativa. Quando vivemos num mundo em que as alíquotas, pelo menos as alíquotas estatutárias, legais, são significativamente elevadas, isso pode representar vida ou morte para as empresas.

As empresas procuram transferir o ônus do imposto ou fazer algum tipo de planejamento, formas de pagar o impossível, que seria a elisão, ou formas de evadir, sonegar ou, de alguma maneira, não pagar.

A transferência do imposto não é algo trivial, todos tentam passar adiante a conta, mas vai depender das condições de mercado, principalmente. Dependendo do mercado e das condições macroeconômicas do país, você poderá ou não transferir essa conta.

No mercado competitivo, onde há muitas empresas competindo para vender o mesmo produto, dificilmente você tem condições de passar adiante o imposto incidente, isso acaba virando custo. Já em mercados com pouca competição, quando existem oligopólios, isso faz parte do custo. Isso é transferido e estamos conversados, sem a menor dificuldade. Obviamente existe todo um leque nessa coisa.

Também quando a economia está em crise é muito mais difícil. Quando se tem dificuldades em vender fica muito mais difícil passar adiante, através do preço das suas mercadorias ou dos seus serviços, a conta do imposto. E a inflação também é um fator muito importante. No Brasil, na época pré-real, quando a inflação embotava a cabeça de todos, quando as pessoas não tinham percepção clara do que estava acontecendo, era muito mais fácil num ambiente daqueles, simplesmente passar adiante o ônus tributário. Hoje fica cada vez mais difícil, porque os preços relativos são mais óbvios, as coisas são mais claras, existe um mercado mais competitivo, as pessoas podem *shot around*, como se diz em inglês, quer dizer, pesquisar mercado, etc. No passado, era uma questão de tempo: o preço de hoje era diferente do de

amanhã, então a questão ficava muito difícil.

Transferência de impostos não altera o montante de recursos arrecadados pelo governo. Essa é uma característica básica. Se você não paga, embute nos seus preços e passa adiante, se você constrói um mercado em que é monopolista, então você quer gerar uma taxa de retorno, uma taxa de lucro sobre o seu capital, já calcula quanto tem que pagar de imposto de renda, embute isso na sua margem, passa adiante e consegue garantir a sua taxa de retorno, você faz o seu planejamento direitinho, sem maiores dificuldades, e paga até o seu imposto sem problemas, só que, como eu disse, isso nem sempre é viável.

Essa transferência de impostos não altera em nada o que o Estado arrecada, porque pagando o agente “a”, “b” ou “c”, se isso é transferido mais adiante, não importa, alguém está pagando. Do ponto de vista de arrecadação, o imposto está entrando.

Já no caso da elisão e da sonegação, que são as outras duas formas de se evitar ou diminuir o custo do pagamento de impostos que cada indivíduo tem, já há efeitos nocivos sobre o nível de atividade econômica, competição desleal, etc.

Do ponto de vista econômico é importante lembrar que a evasão e a elisão, não importa se foi legal ou não a operação, geram processos mais ou menos auto-alimentados, auto-sustentados. Quando o mercado é muito competitivo, se há alguns agentes que estão conseguindo sonegar ou elidir, fazer de alguma maneira um planejamento tributário e evitar a carga, você está permanentemente tentando os competidores, porque fica muito difícil a convivência de vários agentes econômicos do mesmo segmento, uns não pagando e outros pagando. A longo prazo, isso é insustentável, quer dizer, é um processo, digamos assim, que contamina. A não ser que haja uma vantagem tecnológica muito grande, alguma escala, uma característica muito marcante que permita a um agente que não sonegue, ou não consiga fazer alguma forma de elisão, sobreviver num mercado em que os outros fazem isso, principalmente porque, de uma maneira geral na economia, a tendência é, se alguns pagam menos impostos, aumentar a carga estatutária, as alíquotas, para arrecadar o suficiente. Para cumprir com o objetivo da suficiência do sistema, praticam-se taxas e essa elevação da carga tributária para compensar o fato de alguém não estar pagando faz com que a tentação ou o prêmio pela evasão seja ainda maior. Quer dizer, é um processo auto-alimentado que gera um círculo vicioso.

Um sistema tributário de boa qualidade – estou falando isso sob o ponto de vista do economista – tem que permitir que se arrecadem os volumes necessários – isso é algo muito vago, mas é facilmente perceptível –, aquilo que permite unir as necessidades de gasto que a sociedade deseja com um financiamento adequado através de impostos. Então, seria um volume de recursos suficientes dentro de um ambiente de justiça fiscal e eficiência, ou seja, alterar o mínimo possível os preços relativos, criar grandes cunhas em setores que possam gerar distorções econômicas, ineficiências, e arrecadar.

O papel da legislação tributária é minimizar os efeitos negativos não intencio-

nais. Um dos objetivos é esse e uma das formas de fazê-lo é prover dispositivos legais suficientes para respaldar a ação legal de combate à sonegação. Uma boa legislação é aquela que evita ao máximo as brechas fiscais que permitem a elisão fiscal. Isso parece muito fácil, mas toda essa discussão que teremos nos próximos três dias é sobre como fazer uma legislação fiscal que minimize essas brechas.

Para fazer essa boa legislação – e estou falando como economista, uma pessoa que tem trabalhado com projetos de fortalecimento de administrações tributárias e coisas do gênero – só existe uma forma: cooperação permanente dos fiscos com os legisladores. Na verdade, é o pessoal que trabalha no fisco, são os fiscais, os procuradores de Fazenda – cada país tem a sua organização –, os agentes públicos que melhor conhecem essas brechas que são utilizadas para se contornar o pagamento do imposto, seja de maneira legal ou não, construindo fatos ou não. Então a boa legislação é aquela em que o pessoal que trabalha na área tributária permanentemente trabalhe com os legisladores, senão a coisa não vai funcionar bem.

Outra forma importante para evitar essas brechas legais – tem um endereço certo essa expressão que coloquei – é um sistema tributário simples, porém sem o simplismo proposto por indivíduos simplórios. Temos visto, no Brasil, com muita frequência, sugestões de que poderíamos resolver nossos problemas tributários com um imposto único, só três impostos, coisas do tipo. Isso é um simplismo, o que não quer dizer uma coisa apenas simples, mas um vício de interpretação no qual são esquecidos elementos fundamentais para resolver um problema, tomando-se um caminho errado. Em geral, são pessoas simplórias, pessoas tolas às vezes, ou com pouco conhecimento do assunto que propõem isso.

Quanto mais simples o sistema tributário, de uma maneira geral – essa é a experiência que tenho visto em vários países –, as chances de sonegação e de elisão acabam sendo menores.

Mais cedo foi até colocado por uma pessoa da platéia uma pergunta sobre se não daria para fazer uma coisa mais simples. Acho que a resposta no momento foi a mais adequada possível: o ideal é que o sistema fosse assim: se tem renda, paga. O problema é definir o que é renda e como pagar. Essa definição de renda já é suficientemente complicada.

A verdade é que se nota, em maior ou menor medida, em muitos países, que esse processo muitas vezes vai além do mero processo de definição da base do fato gerador, etc. Principalmente nos países mais democráticos, se introduz uma quantidade de coisas no Código Tributário para atender a situações particulares, individuais, que complicam de maneira absurda o sistema. Quanto mais complicado, mais fértil é o campo para a elisão e, possivelmente, para a sonegação.

Não gostaria de arriscar sobre o caso brasileiro, mas o que vejo em outros países é que há uma relação direta entre a complexidade dos sistemas tributários e a indústria da elisão, ou seja, as atividades de empresas de planejamento tributário procurando de alguma maneira evadir os impostos.

Quanto custa a elisão, a evasão? Isso é difícil de dizer, não sei se existe algu-

ma estimativa para o Brasil. Há algum tempo o Comissário Rossotti, que é o Comissário-Chefe da Receita americana, num depoimento ao Congresso Americano, estimou em US\$195 bilhões quanto o fisco americano federal deixava de arrecadar por conta de elisão e de evasão. É muito difícil separar o que é elisão e o que é evasão. Obviamente ele, como administrador de imposto, achava que era muito mais elisão do que evasão, porque evasão é uma forma de passar um atestado de incompetência. Com a elisão, não, é porque a minha legislação não foi boa o suficiente, o Congresso não me deu meios de combatê-la ou existem circunstâncias outras fora do meu controle. Mas o fato é que esses US\$195 bilhões estimados pelo Rossotti correspondem a US\$1.600 por contribuinte norte-americano, quer dizer, isso é o quanto custa a cada contribuinte, um cálculo *per capita* médio – economistas gostam dessas coisas – que indica que o planejamento tributário de alguns, o não-cumprimento de alguns tem um custo que é transferido para aqueles que pagam, custo esse que não é baixo.

O sistema tributário norte-americano é uma verdadeira charada, um labirinto que cria um caldo de cultura apropriado para a proliferação da elisão. É isso o que eu quis dizer quando falei que um sistema tem que ser simples. Não diria quanto mais simples melhor, mas quanto mais simples, maiores as chances de se minimizar a elisão, alguma coisa nessa direção.

A busca da perfeição de um lado e o processo político de outro fizeram com que se transformasse o sistema tributário americano num Quasímodo, quer dizer, é algo não-manejável por 99% dos fiscais do *Internal Revenue Service (IRS)*, para vocês terem uma idéia, é uma coisa que ficou fora de controle, muito complicada. Um dos grandes problemas que o IRS hoje tem é o sistema de consultas. Contribuintes ligam para a Receita dizendo que têm tal situação, perguntando como proceder, recebem orientação, e depois descobrem que a orientação foi errada. Por quê? Porque é tão complicado que os próprios fiscais não conseguem dar uma orientação adequada. Isso é uma coisa kafkiana.

Só para vocês terem uma idéia, o formulário básico da declaração de pessoas físicas nos Estados Unidos, o *formdat 40*, tem uma quantidade enorme de anexos. Aquele livreto que recebemos da Receita Federal é um catálogo de 72 páginas, ensinando todas as possibilidades do contribuinte. Esses números que estão aqui são tirados de lá. No próprio formulário vem dito: prepare-se, se a sua situação é simples, você pode levar até 13 horas para fazer o seu imposto de renda; se a sua situação é complicada, ou seja, se você tem renda agrícola, renda de operações na bolsa, todos os casos que contemplam os dez anexos, você pode levar até 56 horas para fazer o seu imposto de renda. Resultado: fazer declaração de imposto de renda nos Estados Unidos é uma atividade econômica.

Ano passado, numa reunião do Ciat lá na Sicília, eu estava conversando com o vice do Rossotti e ele estima que nos Estados Unidos cerca de quatro milhões de pessoas vivem da indústria do imposto de renda, entre contadores, advogados, pessoal que desenvolve *softwares*, que são vários, que vivem em função disto: prestar auxí-

lio aos 120 milhões de americanos que declaram Imposto de Renda para procurar pagar menos. Muitas vezes não é nem para fazer planejamento tributário, mas simplesmente para poder cumprir adequadamente a sua obrigação e não ser multado ou preso por ter sonegado. Estou falando em usar o advogado, o contador, os especialistas, para não ir para a cadeia, porque lá dá cadeia, simplesmente porque o cara está querendo pagar aquilo que considera justo. Não é nem questão de planejar ou evitar.

Foi curioso porque nessa reunião – o Professor Everardo estava lá e deve se recordar disso – o Vito Tanzi, famoso economista tributário, até recentemente era Chefe da Divisão de Assuntos Fiscais do Fundo Monetário Internacional, admitiu que não faz a sua declaração de imposto de renda. A mulher dele faz usando um *software*. Ela senta em frente ao computador e leva algumas horas para conseguir fazer. Se não houvesse o *software*, eles não conseguiriam fazer declaração de imposto de renda.

Então o Imposto de Renda dos Estados Unidos, que foi instituído em 1913... Na verdade, houve, na época da Guerra Civil, Imposto de Renda durante alguns anos, depois acabou, mas foi a Emenda Constitucional nº 16, se não me engano, que instituiu o Imposto de Renda, em 1913. O *Revenue Code* tinha 18 páginas. Hoje se estima, de acordo com a versão, porque essas versões têm letra maior, fonte grande, fonte pequena, dependendo da versão que você compre, estimam-se 17 mil páginas. Essa foi a evolução do sistema tributário, com modificações quase anuais para melhorar. Agora mesmo o George Bush foi eleito e toda a sua campanha foi para mudar o sistema tributário. O processo político americano está muito ligado aos *lobbies*, às influências. Na campanha à presidência, estima-se que o Bush tenha recebido mais de US\$100 milhões de contribuições, muitas delas de interesses específicos da indústria de petróleo. Então o cara vai mudar o *Internal Revenue Code* para permitir algumas deduções especiais para a prospecção de petróleo, para não sei o quê. Isso faz parte do *business*, do jogo democrático, não vou entrar nesse tipo de crítica, mas o fato é que isso cria um sistema absolutamente propenso ao processo de elisão.

Além disso, além de os sistemas tributários complexos permitirem, facilitarem a elisão, existe um outro fator novo, que é o processo de globalização. Poucas pessoas, talvez apenas por uma questão ideológica, questionam o fato de que a globalização traz desenvolvimento econômico. Acho que ela traz através da intensificação do comércio, livre movimentação de capitais, tecnologia, enfim, ela é benéfica, mas, por outro lado, tem um efeito colateral indesejado: é que ao se quebrarem essas barreiras todas ao livre movimento de capitais, etc., as possibilidades de evasão e de elisão se multiplicaram de uma maneira incrível. Para começar, uma parcela cada vez maior do comércio internacional se dá entre filiais e matriz de empresas multinacionais, então já há um problema complicado, que é o chamado preço de transferência, quer dizer, o preço pelo qual se cota o valor das transações entre filiais de uma mesma empresa. Isso permite deslocar o lucro para locais diferentes. Uma empresa com sede não conhecida, porque tem filiais em vários países - pode ter sede até num paraíso fiscal -, tem possibilidades, através de suas operações de comércio, não só de comércio, pega dinheiro com um banco que é associado, o

processo de amortização e desenvolvimento de uma tecnologia, o pagamento do *copyright*, do *royalty*, um direito que foi cedido a uma empresa tal, que está localizada não sei onde, isso abriu um espaço para o processo de elisão nunca visto antes.

Então, um sistema tributário simples é aquele que tem maior proteção contra a elisão. É verdade, mas não basta isso, porque hoje existe uma quantidade de fatores exógenos, fora do alcance da legislação nacional. Pode-se fazer a melhor legislação do mundo e, ainda assim, existir, prosperar e crescer a elisão em um país.

A economia globalizada gerou um nível de interdependência que faz com que, por mais que se lute, seja uma briga meio eterna. Para se ter uma idéia, em 70, quando, nos Estados Unidos, o nível de atividade econômica era muito grande, quando o fisco sentia que, se não tivesse controle sobre a movimentação financeira dos agentes econômicos não conseguiria cobrar adequadamente o Imposto de Renda, conseguiram aprovar uma lei bancária que era uma lei de sigilo bancário, mas que obrigava os bancos norte-americanos a fornecer informações sobre depósitos e sobre rendimentos dos cidadãos americanos. Esse foi um avanço muito grande para permitir ao fisco o combate à elisão, à sonegação, mas existem, segundo estimativas – obviamente, muitos dos países chamados paraísos fiscais rechaçam essa denominação, muitas vezes pejorativa –, cerca de 40 paraísos fiscais no mundo, então a possibilidade de se ter dinheiro fora é cada vez maior. Não se podem criar regras do tipo “não pode transferir dinheiro para fora”. Num ambiente em que o comércio e o fluxo de capitais é cada vez mais livre não há como impor restrições desse tipo. Então as possibilidades de o dinheiro fluir para países em que o tratamento tributário preferencial é generoso, quando existente, são cada vez maiores. Os chamados *tax haven*... É curiosa essa tradução, porque *haven*, a denominação americana de onde surgiu essa idéia, significa um porto seguro, mas acrescentou-se a letra “e” e ficou paraíso, e o espanhol também fez isso, assim como várias línguas, mas na verdade é muito mais do que isso, é um porto seguro que não tem tormenta. Num *haven* pode haver um furacão porque os navios estão absolutamente seguros. Até num paraíso, se bobear, você paga imposto, mas num porto, não.

O Fundo Monetário, há uns dois anos, fez uma estimativa de que existem depositados em paraísos fiscais e circulando internacionalmente US\$4,8 trilhões, e o *Internal Revenue Service* estima que, desse total, US\$3 trilhões são de empresas e de cidadãos norte-americanos.

Então vemos que essas empresas multinacionais foram as grandes beneficiárias do processo de globalização, com todas as possibilidades que criaram de mitigar o pagamento de impostos. Em 1990, 90% do lucro das empresas americanas eram tributados; em 2000, caiu para 70%. Quer dizer, as possibilidades se criaram na própria legislação, a legislação nacional começa a ficar mais generosa para fazer com que as empresas não fujam. Se houver, no seu país, um sistema tributário muito pesado e, ali ao lado, nas Bahamas, no caso dos Estados Unidos, você pode montar a sua empresa e não pagar nada, você vai lá para as Bahamas. Uma grande quantidade de seguradoras americanas saíram. Eram em Nova Iorque, mas foram para

as Bahamas. Continuam funcionando, mas a sede passa a ser em outro lugar. Então o fisco começa a tentar tributar menos para segurar as empresas, evitando que elas fujam para os paraísos fiscais. Então isso gera distorções. Aqueles que conseguem se beneficiar se dão bem, são os felizardos, os outros, não.

Um estudo foi feito há três ou quatro anos sobre empresas multinacionais e essa questão de preço de transferência. Foi citado num seminário sobre preço de transferência e empresas multinacionais, em que a pessoa dizia que umas 200 empresas tinham ramificação em toda parte do mundo. Verificaram que aquelas que conseguiam estar absolutamente globalizadas em cinco regiões diferentes, realmente espalhadas, conseguiam, em média, pagar quase metade do imposto das outras empresas não muito multinacionalizadas. Quer dizer, quanto mais a empresa se expande, melhor consegue fazer um planejamento tributário.

Como se tem que procurar resolver, correr atrás dessa situação? Pela cooperação tributária entre os países. Existem vários fóruns. Mencionei essa reunião do Ciat, em que o Subchefe da Receita Federal americana citou esse dado dos 4 milhões. Foi num desses fóruns realizados na Sicília no ano passado, quando estava o Dr. Everardo. O Ciat é o Centro Interamericano de Administrações Tributárias. Como ele, existem várias organizações que procuram congregar as administrações tributárias dos países e permanentemente trocar informações. A cooperação tributária talvez seja uma das melhores chances que possam ter os países para procurar permanentemente fechar brechas.

A OCDE, que é um clube dos ricos – os senhores sabem que é uma organização que congrega os países mais ricos do mundo, portanto os que têm mais a perder com a elisão –, tem um papel de destaque promovendo seminários, modelos de acordo, para serem adotados entre os países a fim de evitar preço de transferência. Ela tem batalhado muito. Os senhores devem ter visto nos últimos meses toda a batalha da OCDE, os Estados Unidos não sabiam se a apoiavam ou não na luta contra os paraísos fiscais, pelo menos para exigir que eles fornecessem informações. Tudo bem, você não quer tributar as empresas, não tribute, se quer tributar 5% sobre o lucro, muito bem, mas pelo menos informe que empresas estão aqui, quanto estão pagando, etc., para que consigamos recuperar o resto nos nossos países. Basicamente é isso.

A verdade é que enquanto forem significativas as diferenças no tratamento tributário entre os países sempre vai haver a possibilidade de elisão. Enquanto houver paraísos fiscais, a possibilidade até de evasão também vai existir, por melhores que sejam todos esses mecanismos de cooperação.

Por que não conseguimos evoluir muito nisso? Porque, por mais que se evolua, por mais que se consiga melhorar a integração econômica - os blocos econômicos como a Comunidade Européia, os Estados Unidos já têm a Nafta, estão discutindo a Alca -, vemos que isso avança muito na área comercial. É muito fácil, existe um interesse mútuo, apesar de todos os percalços estamos vendo aí o Mercosul, quando a coisa aperta, um aumenta ali, procura se defender, etc., mas a verdade é que a

capacidade de tributar o cidadão tem muito a ver com a soberania do país. É como a moeda, é algo do país, e dificilmente os países estão dispostos a abrir mão desse nível de soberania para fazer um sistema tributário harmonizado entre si. Até um sistema harmonizado é muito difícil, porque seria necessário um nível de padronização que dificilmente os países estão dispostos a aceitar, seria abdicar, digamos assim, de sua soberania. Então é justamente esse o diferencial.

Na verdade, temos que entender que os países são muito diferentes, assim como suas necessidades de financiamento. Bermudas, esses países do Caribe, precisam de 10% do PIB para se financiarem, enquanto a Suécia precisa de 50%. Isso é natural, sempre vai existir esse nível de diferenciação. Não estou nem entrando no mérito sobre se o fato de ser um paraíso fiscal é intencional para atrair capitais ou não, porque sempre vai haver essa diferença. Então as possibilidades sempre vão existir.

Da mesma maneira em que na área comercial há uma competição sadia entre agentes querendo vender o seu produto e uma competição desleal, predatória, também há uma competição tributária desleal, o que chamam em inglês de *harmful tax competition*. Esse tipo de competição, que internamente denominamos guerra fiscal, dar incentivos, reduzir alíquotas para atrair capitais, coisas desse tipo, obviamente gera problemas.

Para concluir sem fazer grandes propostas, volto a dizer que harmonizar sistemas tributários entre países é muito difícil. O que podemos e devemos fazer é caminhar para uma convergência, principalmente quando são países que têm uma parceria econômica muito grande, seja em fluxos comerciais, seja em fluxos de investimentos. Esses países que pertencem a blocos econômicos, como por exemplo, Brasil, Argentina, por causa do Mercosul, Estados Unidos, que é um parceiro comercial importante, o ideal seria convergir, procurar ter sistemas tributários o mais parecidos possíveis. Isto, de alguma maneira já aconteceu. Uma das razões pelas quais se abaixou o Imposto de Renda de pessoa jurídica nos últimos anos no Brasil e no mundo inteiro foi porque os Estados Unidos tiveram a iniciativa de abaixar. O fato é que a cooperação tributária e uma coordenação através desses fóruns talvez sejam a única possibilidade de se minimizar, digamos assim, essas brechas que sempre vão existir, além, obviamente, daquele ponto que coloquei inicialmente: ter um sistema o mais simples possível, mas não simplista.

Muito obrigado.

I – ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEU CONTEXTO

FUNDAMENTOS ECONÔMICOS

**A teoria da interpretação econômica frente ao
princípio da legalidade**

PALESTRANTE:

JOHNSON BARBOSA*

*Mestre em Direito Econômico pela Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia; especializado em Processo e Direito Administrativo; Professor de Direito Tributário da Universidade Federal da Bahia e Diretor da Faculdade de Direito da Bahia.

JOHNSON BARBOSA NOGUEIRA - Eminente Dr. Almir Bastos, Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Dr^a Luciana Cussi, Secretária-Adjunta da Receita Federal, que poderia ser um símbolo da juventude da Receita, Dr. Luiz Arruda, que nos esclareceu com muita simplicidade e proficiência a respeito da visão do economista sobre esse tema que tanto nos atormenta, aliás pudemos ver que as dificuldades que temos na área jurídica também têm os economistas, porque, ao mesmo tempo em que o sistema tributário é complexo, ele facilita a elisão; se for simples, também não a minimiza, de modo que para os economistas também é um tema de difícil enfrentamento.

Quero aplaudir essa iniciativa da Secretaria da Receita Federal, realizando este seminário aberto para propiciar a discussão de um futuro texto normativo. Do setor acadêmico, de onde provenho, esse tipo de iniciativa só merece aplausos. Esperamos também participar da discussão do texto que for elaborado pelo Ministério da Fazenda e pela Receita Federal para regular a chamada norma antielisiva.

Agradeço a lembrança do meu nome para participar deste evento, o que certamente decorre de uma experiência interessante, porque me iniciei no Direito Tributário exatamente na Receita Federal, no ano de 1970, como Técnico de Tributação, tão jovem, com 23 anos, onde fiquei até 1978, quando me exonerei para outros projetos. E foi exatamente na Receita Federal onde tive o primeiro contato com a teoria da interpretação econômica, ajudando um colega numa informação fiscal sobre um auto de infração, caso este que está indicado no meu livro “A Interpretação Econômica do Direito Tributário”, que editei em 1982 e que foi o primeiro livro a tematizar a chamada teoria da interpretação econômica entre nós. Isso me faz sentir um pouco como um animal pré-histórico, porque pedi informação à Dr^a Luciana Cussi sobre quantos Técnicos de Tributação ainda existem na ativa na Receita Federal, e ela me disse que não passam de vinte. Aqui cheguei a encontrar apenas um colega.

Essa origem de certo modo pré-histórica até vai me possibilitar, com a licença dos senhores, utilizar um instrumento já pré-histórico, um retroprojeto para me auxiliar a vencer o tempo nesse tema tão complexo que é a interpretação econômica no Direito Tributário.

A origem da interpretação econômica vem de 1919, com o Código Tributário alemão, por influência de Enno Becker. Dizia ele que a nova proposta visa tão-somente a impor ao juiz, com a máxima evidência, o dever de desenvolver completamente o pensamento jurídico contido no Direito Tributário, fazendo-o levar em conta os fins da lei tributária e o seu alcance econômico, assim como as formas de que se revistam no momento as situações da vida prática.

Basicamente, havia dois parágrafos no Código de 1919 que diziam:

“§ 4º - A interpretação das leis tributárias deve ter em vista o seu objetivo, o seu significado econômico e o desenvolvimento das relações.

§ 5º - O débito tributário não deve ser objeto de evasão ou redução mediante o abuso de formas jurídicas de direito privado.”

Mutatis mutandis, essas normas continuaram no direito alemão até hoje, repassaram a outros países e praticamente são o espírito desse parágrafo, que inspira as chamadas normas antielisivas, ou melhor, a chamada interpretação econômica no Direito Tributário. Propõe-se basicamente que essa interpretação econômica seja um método para combater a evasão ou a própria elisão mediante abuso de formas jurídicas.

Antes de entrar nas variantes, quero pontuar que, na sua origem a doutrina da interpretação econômica não teve, a rigor, uma conotação política antiautoritária, porque, em 1919, não havia ainda a ideologia nazista na Alemanha. Ela não surgiu no ambiente da ideologia nazista, tanto que na subsequente alteração, já sob o domínio do nazismo, fez-se uma adaptação exatamente para submeter a interpretação ao espírito do nacional-socialismo, marcando a presença da filosofia política totalitária nos domínios da interpretação do Direito Tributário.

Hoje essa teoria, que foi arquivada por uma boa época, retomou impulso e reapareceu na legislação de países que professam uma ideologia política democrática. É o caso da Espanha, de Portugal, da Itália. De modo que me parece exagerado ligar a teoria da interpretação econômica a uma filosofia política totalitária. Na verdade, a interpretação econômica surgiu mais como uma necessidade interpretativa mesmo, para se alcançar uma melhor organização de justiça, ou seja, como uma reação ao modelo de interpretação tradicional que expulsou a atividade valorativa e, conseqüentemente, impunha ao juiz uma camisa de força que o impedia de realizar a melhor justiça em certas situações extremas, sobretudo abusivas. Portanto, a interpretação econômica surgiu muito mais como uma reação àquele modelo interpretativo, tradicional, positivista, normativista, que não permitia alcançar certas situações para as quais havia um clamor de justiça pela lei tributária, sobretudo tendo em vista o princípio da capacidade contributiva que, a rigor, trouxemos da economia fiscal, da ciência das finanças, transposto para o Direito Tributário nessa época, sobretudo por obra da escola de Pavia, da escola da interpretação funcional de Grziotti.

Pois bem, pesquisamos as várias acepções ou variantes conceituais da interpretação econômica em autores nacionais e estrangeiros e identificamos oito variantes: a primeira, essa interpretação visaria à busca da interpretação econômica desprezando-se a forma jurídica, ou seja, a busca da *intentio facti* em contraposição à *intentio juris*. Esse, na verdade, é um *slogan* interpretativo muito vago e muito ambíguo, de modo que, na sua vaguidade e na sua ambigüidade, também tem um território de atuação muito maior do que as variantes três e quatro que serão comentadas adiante, porque não se restringe àquela situação em que se discute a forma jurídica, a utilização de um negócio jurídico ou de uma série de negócios jurídicos em que a realidade econômica está por trás. Às vezes isso pode ocorrer até mesmo quando não há propriamente uma estruturação de forma ou de negócio jurídico, mas apenas uma discussão a respeito de um tipo que utiliza conceitos determinados ou que tem um certo nível de abertura. Vou indicar na jurisprudência esse tipo de situação.

Então essa vertente, de certo modo, é mais ampla que há três e a quatro porque abrange situações em que não se está discutindo propriamente uma considera-

ção a respeito de abuso de forma, mas até mesmo o sentido de um determinado tipo que utiliza conceitos determináveis ou que propiciam uma certa abertura.

A segunda vertente, a busca da identidade de efeitos econômicos, é talvez a mais radical das variantes conceituais e abriga, a rigor, a teoria dos tipos, a teoria do fato gerador substitutivo e, com certo cuidado, a teoria de Griziotti, embora o próprio Griziotti, na sua obra, criticasse a teoria da interpretação econômica, porque acha que a dele era original. No fundo, elas poderiam ser alinhadas sob essa segunda vertente e têm em comum a consequência da aplicação da analogia latente na interpretação econômica.

A terceira, combate de abusos de formas do direito privado, como também a quarta, a própria introdução da teoria do abuso de direito no Direito Tributário, de certo modo têm sua inspiração na primeira, mas de uma maneira mais restritiva. A primeira, na verdade, não considera se há abuso ou não de formas e, a rigor, pode favorecer tanto ao fisco como ao contribuinte. A terceira e a quarta não; são variantes conceituais a serviço do fisco, da máquina arrecadatória, para desqualificar situações de elisão do contribuinte e possibilitar a atuação da norma de tributação.

A rigor, essa vertente quatro é uma concepção que foi feita para negar a própria interpretação econômica, porque Alfredo Augusto Becker qualifica a interpretação econômica e, na sua filiação positivista, que é kelseniana, ele não admite a utilidade do chamado abuso de direito, que, para ele, é apenas a introdução da moral no direito e, conseqüentemente, essa seria uma vertente construída para combater, negar a própria interpretação econômica.

A quinta concepção, utilização de conceitos próprios do Direito Tributário em decorrência de sua autonomia, de um certo modo apenas arranha a teoria da interpretação econômica. Não considero que ela seja uma variante conceitual.

Todas essas cinco primeiras variantes conceituais têm em comum a idéia de que a interpretação no Direito Tributário deve buscar o substrato econômico do fato, o comportamento dos indivíduos e, quando esse comportamento é abusivo em relação ao resultado econômico pretendido, com o fito de fugir da norma de tributação, o intérprete estaria autorizado a desconsiderar essa forma, esse esquema abusivo e tributar o que está por trás dessa manipulação do fato gerador. Todas elas têm isso em comum, mas têm extensões maiores ou menores.

A segunda, sobretudo, foi muito criticada. A rigor, as críticas à interpretação econômica quase sempre se centram nessa segunda variante conceitual para negar a interpretação econômica, exatamente por essa consequência que é a aplicação da analogia como instrumento para a imposição de tributos.

Na sexta, sétima e oitava, vamos ver que há um direcionamento já diferente. Muitos autores, Albino de Oliveira entre nós e outros, reduzem a interpretação econômica à mera interpretação teleológica; outros dizem ser uma mera valoração de fatos que se acrescentaria ao modelo da chamada interpretação tradicional.

Encontrei, numa palestra do Professor Monteiro de Barros, que integra um livro sobre interpretação econômica, fruto de um seminário na PUC sobre o assunto, a

idéia de que esta seria na verdade uma interpretação do fato, seria um novo modelo interpretativo. Enquanto a interpretação normal, tradicional, tem como eixo a lei e interpretar, dizem nossos autores, é dizer o sentido da lei, da norma, aqui o intérprete buscaria o sentido diretamente no fato, evidentemente por intermédio da lei.

Ora, o que há de comum nessas três últimas variantes conceituais? Exatamente aquilo a que me referia, quer dizer, não é apenas mais um clamor por justiça, pela igualdade, pela aplicação do princípio da capacidade contributiva a situações economicamente iguais ou semelhantes; aqui é mais a busca de um novo modelo de interpretação preocupado com o fato, deslocando o eixo hermenêutico da lei para o próprio fato concreto.

Pois bem, em razão das críticas que foram dirigidas sobretudo à segunda variante, subsistiu na verdade até hoje a idéia da interpretação econômica nos termos dessa variante três, ou seja, como método interpretativo próprio do Direito Tributário para combater o abuso de formas do direito privado. E essa variante inspira praticamente todas as normas antielisivas que há. Ora se fala em abuso de forma, ora se fala de fraude à lei, ora de ofensa ao espírito da lei, mas sempre dentro dessa concepção da variante número três.

Não há tempo para fazermos a resenha sobre a defesa da negação da interpretação econômica, mas cabe-me tecer uma visão crítica sobre ela, quais as suas virtudes e os seus defeitos ou erros básicos.

Reitero aquilo que disse: na interpretação econômica, sobretudo o segundo e o terceiro grupos tiveram a virtude de representar uma reação ao modelo de interpretação positivista e normativista, autorizando o intérprete a desconsiderar, a saltar as formas jurídicas abusivas e a buscar a tipificação do fato gerador na atividade econômica, no fato econômico que estaria por trás dessa manipulação de forma. E o grande vetor axiológico que reforçava essa primeira contribuição da interpretação econômica era exatamente o princípio da capacidade contributiva que a teoria funcional de Griziotti elegeu como causa da tributação. Seria também a noção de causa.

Vejam os senhores, essa insatisfação quanto ao modelo de interpretação positivista não era exclusiva dos arrais do Direito Tributário. Vamos ver que esse fenômeno se espalhou por outros ramos, mas lá as soluções foram outras, ou seja, era insuficiente o modelo de interpretação porque permitia que situações injustas não fossem devidamente qualificadas pelas normas de tributação, mas isso ocorreu também em outros ramos. A teoria do abuso de direito, na verdade, nasceu nos arrais do Direito Civil, na jurisprudência francesa do Conselho de Estado, naquele célebre caso do dono do terreno que, ao lado de um local onde aportavam os dirigíveis, construiu uma torre de madeira que inviabilizou aquela atividade. Então veio a grande discussão sobre o direito de propriedade: poderia um proprietário construir o que quisesse em sua propriedade? Essa foi a origem da teoria do abuso de direito. Mas vamos ver a teoria da desconsideração da pessoa jurídica. De um certo modo, tem a mesma etiologia da interpretação econômica. Aqui não se desconsidera o fato, mas o seu ator. Desconsidera-se aquela pessoa que aparece como a quem se

imputa aquele negócio para buscar a pessoa que está por trás, que, na verdade, é a que está realizando aquela atividade econômica objeto da tributação.

Então a teoria da desconsideração da pessoa jurídica tem a mesma origem em termos de insuficiência com o modelo tradicional da interpretação jurídica. A noção de causa foi também o modo de procurar tornar mais dúctil a idéia de ilegalidade para expandi-la ou restringi-la a certas situações. O Direito Penal até hoje utiliza muito a justa causa para descaracterizar situações que, dentro de um modelo normativo, seriam tidas como legais ou ilegais, mas que, com a teoria da causa, assim como a teoria da desconsideração e outras, seria possível chegar-se a uma interpretação mais adequada.

Esse modelo de interpretação tradicional parte do seguinte: a interpretação é da lei, fixando o seu sentido por meio da formulação da norma geral, premissa maior, que vai ser a moldura legal onde vai trabalhar o intérprete; determinação do fato provado, verdadeiro, premissa menor; raciocínio lógico formal, subsunção, conclusão de silogismo com a elaboração da norma individual que fixa o sentido da lei para o caso.

O pressuposto ontológico dessa interpretação tradicional é que direito é norma, e a interpretação jurídica tem por objeto as normas gerais, leis. O pressuposto gnosiológico é fixar o sentido da lei para transpô-lo para a norma individual; o pressuposto metodológico, a interpretação jurídica de uma atividade gnosiológica de natureza lógica, mero raciocínio dedutivo que se resolve em mera subsunção. O pressuposto ideológico, o intérprete é um operador neutro, mero aplicador da lei, mero carimbador da lei, não podendo exercer valoração na determinação do sentido da lei ou do caso. Conseqüência: o processo hermenêutico leva a uma única interpretação correta; as demais são interpretações erradas.

A reação ao normativismo, sobretudo sob a égide de uma visão culturalista, levou uma série de críticas ao modelo normativista. Tentarei fazer um paralelo com a interpretação tradicional. Interpretação valorativa, culturalista: idéia básica de que a interpretação do direito, não necessariamente das leis, é que o direito seria um objeto cultural, fático, normativo, valorativo, compreendendo o sentido do fato, conduta bilateral ou interferência subjetiva, por meio do ordenamento jurídico, leis, princípios jurídicos e outras fontes referenciais do sistema jurídico, utilizando-se um método valorativo integral. Chama-se a isso de método empírico dialético com o qual o intérprete logra obter e atribuir o sentido razoável e valioso do caso, norma individual.

O pressuposto ontológico: direito é um objeto cultural e a interpretação jurídica tem por objeto o fato, ou seja, a própria vida das pessoas, a conduta e a interferência intersubjetiva.

Proposta metodológica: a interpretação é uma atividade gnosiológica de natureza estimativa ou valorativa, isto é, não se pode expatriar do processo hermenêutico a valoração jurídica porque isso é algo que decorre da própria natureza do fenômeno jurídico.

Pressuposto ideológico: o intérprete é sujeito cognoscente participante, obrigado a valorar o caso e as normas, fontes utilizadas, para compreender o caso, atribuindo seu sentido jurídico, fundamentando-se em fontes do Direito, visão dogmática, e

nos argumentos utilizados.

Conseqüência: o processo hermenêutico leva à interpretação mais razoável, ao lado de interpretações irrazoáveis, de modo que hoje a interpretação razoável pode não ser a mais razoável amanhã.

Por trás dessa interpretação valorativa e do movimento culturalista, o que nós temos? Duas idéias básicas que têm que ser bem exploradas pela hermenêutica: a de que o direito é um fenômeno cultural. Se isso é verdade – e hoje quase todo o mundo aceita essa conclusão –, então o ato gnosiológico referente ao direito, ou seja, conhecer o direito, não pode ser expresso por processos lógicos, mas por processos estimativos, valorativos, porque o objeto cultural define-se como um substrato natural a que nós, em sociedade, atribuímos um sentido valioso, de modo que a tarefa da interpretação, aliás, o conhecimento do objeto cultural, resolve-se em compreensão. Essa atividade de compreender tem que ser voltada realmente para os fatos, as suas circunstâncias, e ao fenômeno jurídico, ao mesmo tempo fático, valorativo e normativo, para buscar esse sentido no sistema jurídico. Quando falo em sistema jurídico, entendam-no como formado praticamente de dois grandes subsistemas: o subsistema normativo e o subsistema principiológico. Ou seja, o sistema nos fornece as fontes do Direito, exatamente onde o intérprete vai buscar a fundamentação e o arrimo para desenvolver o sentido que ele vai atribuir àquele fato concreto da conduta.

Se isso é verdade – e preciso falar sobre o princípio da legalidade –, o que vamos ver? O princípio da legalidade, por sua origem, deve ser entendido hoje como um princípio que enfatiza dois grandes valores: o da representatividade, ou seja, da tributação consentida – assim ele se originou no mundo ocidental – e uma adequação da tributação, exigência do próprio estado de direito. Aí vamos encontrar a origem, sobretudo a influência do princípio do estado de direito, da tipicidade e da separação do direito no princípio da legalidade que, a meu ver, são as bases, os fundamentos do próprio princípio da tipicidade.

O princípio da tipicidade para nós é uma decorrência do princípio da legalidade, sobretudo em razão dessa visão da legalidade como uma adequação à exigência do próprio estado de direito. Isso importa em tipicidade e em observar o princípio da separação das leis.

Pois bem, o princípio da legalidade, como o princípio da tipicidade são duas grandes conquistas inarredáveis do patrimônio humano, mas o que podemos desenvolver em termos do princípio da tipicidade? A grande discussão que moreja entre os nossos tributaristas sobre a tipicidade aberta e fechada, como é essa tipicidade, a rigor não pode esconder o caráter cultural do fenômeno jurídico, que é um todo simples e aberto. Quando dizemos que a tipicidade fechada exige que todos os elementos do fato jurídico estejam descritos na lei, o elemento pessoal, o subjetivo, o temporal, o espacial, é impossível que esse tipo não permita outro tipo de interpretação que não seja a valorativa. Vejam que no modelo do Código Tributário Nacional tentou-se estabelecer essa diferença entre interpretação da lei e interpretação do fato. O art. 118 seria uma regra de interpretação do fato. Mas, no modelo culturalista que defen-

demostros, a interpretação do fato necessariamente tem que considerar que o fenômeno jurídico é simples e aberto e que o conhecimento jurídico é do sujeito cognoscente participante. Então é impossível evitar as argumentações hermenêuticas em torno do sentido de tipos, mesmo os tipos fechados, porque o legislador, na descrição desse tipo, em razão de sua própria natureza de ser um todo simples e aberto, vai ter que utilizar, em certas situações, palavras ou conceitos determinados ou indeterminados, de modo que o princípio da tipicidade não poderá evitar isso. E mais, a própria natureza do fenômeno jurídico vai impor, necessariamente, que essa interpretação seja valorativa, de modo que a tipicidade fechada não resolve o problema da necessidade, ou pelo menos da discussão em torno de uma norma antielisiva.

Assim, vejo com certas reservas doutrinas que querem extrair desse princípio da tipicidade essa possibilidade de uma certa valoração do intérprete, porque isso, a meu ver, nega a própria essência do fenômeno jurídico.

Teria alguns casos para me referir ao final da palestra, mas infelizmente já estou sendo cobrado pelo tempo. Quero dizer apenas que a rigor não há uma incompatibilidade entre interpretação econômica e legalidade. A possível incompatibilidade se daria mais em função do princípio da tipicidade. Como entendo que o problema da interpretação econômica se resolve como interpretação valorativa, interpretação estimativa, e isso é da própria natureza do Direito, então nem mesmo a tipicidade fechada vai impedir essas considerações axiológicas, valorativas a que se pode chamar de interpretação econômica, mas que para mim é a própria interpretação, porque não há de haver um modelo interpretativo para cada situação, para cada tipo de Direito. O modelo interpretativo é um só, mas ele é muito mais complexo do que normalmente se descreve por aí. Todas essas ferramentas que estão sendo utilizadas modernamente, a teoria da semiótica, a teoria da argumentação, são instrumentos que se integram nesse processo hermenêutico, mas que sozinhas, isoladamente não dão o melhor resultado para se lograr a compreensão do fenômeno jurídico.

O que entendemos é que o grande erro da interpretação econômica e de todas essas reações que ocorreram em outros anos não foi contestar o próprio modelo da interpretação tradicional, uma crítica ontológica, mas, sobretudo, mudar o seu eixo para o fato, como acabou reaparecendo nas últimas vertentes, e pretender apenas criar um modelo interpretativo próprio para o Direito Tributário.

Ora, o fenômeno jurídico é o mesmo em todo local, em todos os âmbitos do Direito, por isso não há que se falar em um método específico, próprio. O método jurídico é um só, agora esse é o grande desafio da Ciência do Direito hoje: descrever como esse processo dialético, como esse círculo hermenêutico se faz, porque é muito mais complexo do que se descreve por aí.

Eram essas as considerações que eu queria colocar aqui. Fico muito honrado por estar aqui, discutindo com vocês tão relevantes assuntos para o nosso país.

Muito obrigado.

ALMIR MARTINS BASTOS – Senhores, fomos brindados com duas exposições brilhantes das quais vários pontos sobressaem, mas pensava ainda agora em mencionar, no encerramento dessa parte, um dado interessante: é que se observa que esse fenômeno conta com a condescendência da sociedade. É interessante e cabe até um paralelo com os chamados crimes de colarinho branco, que têm legislação própria, foro adequado, de maneira que a sociedade possa coibi-los, no entanto encontra uma dificuldade gigantesca em dar consequência prática às normas legais positivadas que regulam esse tipo de aplicação de pena porque a sociedade com eles é conivente. O criminoso especializado, o criminoso de colarinho branco, os *white crimes colors*, como chama o direito americano, freqüentam a sociedade, andam de motocicleta no exterior e a imprensa noticia, não são alcançáveis muitas vezes. A sociedade, inicialmente, pode até rejeitar pela sua impunidade, depois passa a admitir e até a admirar. De certa maneira, vejam que crimes financeiros especificamente, se confrontado o resultado na sociedade de um pequeno estelionatário com o de um autor de crime de colarinho branco, a desproporção dispensa comentários. No entanto o primeiro, despossuído, é execrado, ele é condenado por um juízo criminal, cumpre pena, enquanto um autor de crime de colarinho branco, que gerou um dano milhares de vezes maior para a sociedade e para pessoas, na maior parte das vezes transita nas colunas sociais, nas grandes sociedades, por isso se torna impune.

De certa maneira, esse paralelo é relativo, mas talvez o assunto de que se trata agora, a elisão, tenha essa característica. Como foi mencionado, num regime competitivo, isso passa a ser mais um instrumento de busca da excelência na produção e, a partir daí, talvez quem sabe, quem primeiro vislumbra um determinado campo, uma saída por via da elisão possa até pelos demais ser considerado um responsável ou passível de crítica. Na medida em que isso ocorre e nada acontece, aquele que se beneficia ganha mercado; os demais passam a admitir, quem sabe até a praticar também, sob pena de não o fazendo ficar para trás. Isso importa necessariamente em que o Estado busque eficiência para coibir imediatamente, tanto quanto possível, a ocorrência desses fatos tão logo detectados.

Passando aos debates, pela ordem faria a primeira pergunta de Amauri Maciel, Auditor Fiscal da Receita Federal, ao Dr. Luiz Arruda Villela. A pergunta é: “Em sua opinião, medidas como o Programa de Recuperação Fiscal, Refis, não estimulam a elisão fiscal? Temos notícia de que empresas antes de optarem pelo Refis transferiram substancial parte de seus ativos para compor o patrimônio de nova empresa e hoje adquiriram o direito de pagar seus débitos fiscais em aproximadamente 700 anos. Houve afirmação de que 700 anos é melhor do que nunca. Com o Refis não aumentam as distorções de natureza econômica e tributária, agravando a injustiça social e fiscal?”

LUIZ ARRUDA VILLELA – Estou afastado do Brasil já há algum tempo e não conheço os detalhes do Refis, conheço-o genericamente, mas acho que o Refis,

como qualquer outra regra focada em beneficiar um grupo restrito, sempre abre a possibilidade de beneficiar também aqueles que conseguem encontrar o caminho adequado. É um elemento a mais. Não estou dizendo que sou contra ou a favor, muito pelo contrário, à existência do Refis. A idéia básica do Refis é boa no sentido de recuperar alguma coisa, mas é verdade, pode, como qualquer outra parte da legislação que procura resolver um problema excepcional, acabar beneficiando aqueles cuja intenção inicial não era beneficiar.

ALMIR MARTINS BASTOS – Eduardo Maia, da Receita Federal, pergunta também ao Dr. Luiz Arruda Villela: “Somente pessoas simplórias fazem propostas no sentido do tributo único? Concordo com sua afirmação. O senhor considera o Dr. Marcos Cintra, da Fundação Getúlio Vargas, instituição da qual o senhor faz parte, uma pessoa simplória ou mal intencionada?”

LUIZ ARRUDA VILLELA – Essa foi boa, está querendo me pegar. Não sou mais da Fundação; fui há muitos anos, graças a Deus. E o Dr. Cintra não é um tributarista. Ele ficou famoso como tributarista, mas quem conhece o *background* dele, o doutorado dele, sabe que ele nunca militou. Acho que as pessoas que sempre militaram numa área específica, como essa tributária, jamais fariam uma proposta simplista como a do imposto único. O currículo dele, o *pedigree* dele não é de uma pessoa do *métier*. Talvez por isso ele tenha feito essa proposta que foi acolhida por pessoas que não compreendem bem a coisa. Certamente ninguém que está aqui, que realmente milita, conhece o assunto, pode levar a sério uma proposta como aquela, mas estamos num estado democrático, as pessoas podem e devem propor aquilo que consideram o melhor.

ALMIR MARTINS BASTOS – Ana Carla Duarte Crispim Nunes Coelho, da Procuradoria da Fazenda Nacional em Minas Gerais, pergunta ao Dr. Luiz Arruda Villela: “A distorção do sistema não é acentuada pelo fato de a maior parte da arrecadação tributária brasileira fundar-se na riqueza em produção, faturamento, etc.? A riqueza produzida, patrimonial não é mais estável e menos sujeita à elisão, evasão e fraude? Uma inversão dessa situação não resultaria em efeitos benéficos na distribuição de renda? Segundo dados da Gazeta Mercantil de 1994, um comparativo entre Brasil e Japão apontaria que a arrecadação sobre a riqueza produzida no Japão é de 80%, enquanto no Brasil é de 20%. Na exata medida, em sentido contrário, a riqueza em produção do Brasil é de 80% e do Japão é de 20%.” Não sei se ficou clara essa explicação final”.

LUIZ ARRUDA VILLELA – Na verdade, existem modelos diferentes. Os Estados Unidos, assim como o Japão, são países que procuram tributar muito a renda. Na Europa, os países nórdicos têm uma tendência a tributar mais a renda. A França já é um país que procura tributar a produção e a venda. O IVA é um imposto muito mais importante.

Acho que há prós e contras aos dois enfoques, mas um não substitui o outro. Não queria fazer uma defesa do sistema tributário brasileiro. Acho que ele não é o melhor. Não acredito que exista qualquer sistema que seja ideal, esse é um processo dinâmico, em constante adaptação e melhora. Temos algumas falhas. De maneira geral, ainda se paga pouco Imposto de Renda no Brasil, principalmente pessoal, porque basicamente o que se tributa em termos de Imposto de Renda ainda é na fonte, que é uma coisa pastosa, ninguém sabe exatamente se quem está pagando são pessoas ou empresas, mas isso não significa que o nosso sistema tributário seja, do ponto de vista econômico, menos amigável à atividade econômica do que o sistema japonês ou francês. São opções que a sociedade tem, não existe claramente uma vantagem de um modelo sobre o outro.

ALMIR MARTINS BASTOS – Agostinho Neto, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para o Dr. Villela: “É comum atribuir-se à elevada carga tributária a causa para o incremento das práticas evasivas? Há estudos que precisem a pressão fiscal a partir da qual se observa esse comportamento?”

LUIZ ARRUDA VILLELA – Não conheço estudos específicos, mas a teoria toda é de que obviamente existe um custo por trás. Sonegar ou evadir ou procurar fazer planejamento tributário, quando se fica numa linha muito próxima da ilegalidade, isso tem muito a ver com aquilo que falei antes, com o custo/oportunidade de não fazê-lo. Quanto maior for a carga tributária, maior é a tentação de minimizar. É óbvio que num ambiente em que a carga tributária é muito elevada sempre vai haver uma propensão maior de evadir legal ou ilegalmente. Isso tem muito a ver também com o processo de sanção e a percepção do contribuinte em relação à eficiência da administração tributária. Mesmo em países que têm taxas mais baixas, se o contribuinte perceber que o fisco não funciona, o custo/oportunidade dele, a taxa de risco é muito baixa, então ele vai evadir, vai fazer o que for necessário. Não é só uma questão de carga, mas também a percepção do outro lado. Países em que as pessoas vão para a cadeia, e os Estados Unidos por exemplo são um país que tem essa tradição, assim como o Canadá... Infelizmente, o Brasil não é um desses países em que senadores, pessoas que aparecem na sociedade... Nos Estados Unidos, a Leona Helmsley e outras são coisas que acontecem, quer dizer, é uma senhora da sociedade, multimilionária, sair de um tribunal algemada, humilhada, presa por quatro anos no xilindró mesmo, não tem conversa de prisão especial, etc. São coisas que acontecem. Isso obviamente leva as pessoas a considerarem e faz com que os bons escritórios de advocacia cobrem muito bem para garantir que se vá até o limite da lei e que seu cliente não seja preso.

ALMIR MARTINS BASTOS – Pergunta de Marco Antônio de Melo Breves, Delegado da Receita Federal em Uberlândia: “Alejandro Toledo, na campanha presidencial do Peru, afirmou que a melhor política econômica é a estabilidade jurídica.

Qual o caminho mais viável para que os países em desenvolvimento consolidem esse instrumento?”

LUIZ ARRUDA VILLELA – Acho que o Toledo tem razão. Um dos grandes problemas que existem nessa área tributária é a questão de instabilidade das regras do jogo. Do ponto de vista econômico, uma empresa se estabelece, faz a análise do seu produto, quanto o mercado deve absorver do seu produto, quando ele deve custar, quanto ela vai vender, quanto vai pagar de imposto, qual vai ser sua margem, quanto vai ter que pagar ao banco, se vale à pena fazer o projeto de investimento, se é viável ou não, se é melhor fazer na Argentina ou no Brasil, qual é a escala, etc., então faz uma opção. E uma variável determinante nesse processo é o pagamento de impostos. Se você tem um ambiente econômico em que as regras do jogo são muito voláteis, mudam a cada ano, a cada dois anos, isso obviamente afugenta os investidores.

Acho que nesses últimos anos temos tido, aqui no Brasil, debates sobre a reforma tributária, praticamente desde que se concluiu a reforma constitucional em 1988. Um pouco depois começaram as discussões, mas nos últimos seis anos tem sido particularmente intenso, isso tem efeitos econômicos ruins para o país, porque gera um certo nível de expectativa. As pessoas têm que trabalhar no seu *project finance* com uma margem, digamos assim, de risco mais elevada. Então só faço esse investimento ante uma perspectiva de lucro muito grande, mesmo no cenário pior de alteração da regra tributária, ainda assim terei um negócio viável. Então não resta dúvida de que nos países mais... O Chile foi um exemplo desses, quer dizer, num processo de concertação nacional, coisas que foram negociadas na área tributária foram do tipo: tudo bem, faremos, mas com uma regra de que pelo menos durante um período muito longo não haverá nenhuma alteração.

Acho que é importante uma estabilidade.

ALMIR MARTINS BASTOS – Pergunta ao Dr. Luiz Villela formulada por Augusto Melo, da Secretaria de Fazenda de Sergipe: “Percebo que na realidade econômico-tributária do País há um aumento progressivo da carga tributária e uma dificuldade do Estado em aumentar significativamente a receita, obviamente, tendo em vista as despesas que pretende efetuar. O senhor concorda? Do ponto de vista econômico, que sugestões prováveis e possíveis a ciência da Economia tem como proposta para minimizar tal problema? O que vem a ser um sistema tributário simplificado?”

LUIZ ARRUDA VILLELA – Precisamos arrecadar aquilo que queremos gastar. Esta é a regra. Parece pouco o que estou dizendo, mas é mais ou menos por aí. A sociedade decide o que quer e procura os meios para financiar. Se ela não agüenta pagar aquilo, vai ter que repensar aquilo em que quer gastar. Essencialmente é isso.

A carga tributária do Brasil vem crescendo porque a sociedade vem exigindo mais e mais do governo, quer dizer, o Brasil hoje é um Estado social. O país tem hoje um aparato, um *safety net* de proteção social em termos de assistência médica

universalizada, de sistema de previdência, etc., de dar inveja em muitos países europeus desenvolvidos, com uma carga tributária muito mais alta do que a nossa. Então, se é isso que a sociedade deseja, tem que pagar imposto. Se não está disposta a pagar 32% do PIB de imposto, então vamos rever basicamente essas obrigações ou esses direitos, aquela quantidade de direitos que foram estabelecidos na Constituição de 1988 e na legislação posterior. É simples, é só isso.

O equilíbrio é condição *sine qua non*. Já vimos no passado que quando você gasta mais do que arrecada, tem um déficit que gera inflação e isso acaba sendo a pior das soluções possíveis. Então imposto ainda é a única solução viável.

Um sistema tributário simples é um conjunto, é uma denominação muito simples para algo muito complexo. Na verdade, são regras estáveis, com um menor número possível de exceções. Quando há uma regra que tem uma linha e depois uma exceção que tem 30 linhas, há alguma coisa que não é simples, não é boa. Vemos na Constituição. Peguem a Constituição e vejam lá o artigo que fala sobre o Imposto da Renda. É desse tamanho. Vejam o do ICMS. E com essas propostas agora... As últimas versões que vi de propostas são de três páginas na Constituição. Isso, para mim, não é coisa boa.

Simples é o que hoje está no Imposto de Renda e o que não está no ICMS, por exemplo. Sistema simples é isto: menor número de exceções. Por vezes é melhor pecar não tratando de uma situação específica de um contribuinte, é o custo do processo, isso é natural, do que entrar em todas as possibilidades de resolver o caso da fulaninha, criando um Quasímodo, um negócio que é tão complicado que todos os aproveitadores vão tentar pegar carona naquelas situações que foram construídas visando situações tão isoladas, tão pouco freqüentes. Porque pode acontecer o caso tal se constrói aquilo. Simples é o que é feito para os casos que acontecem normalmente, não para os casos excepcionais.

ALMIR MARTINS BASTOS – Pergunta ao Dr. Luiz Villela formulada por Genival Ferreira, do Conselho Regional de Comunidade de Pernambuco: “Embora o agente econômico privado seja racional ao não admitir a correspondência biunívoca entre o que ele paga de impostos e os benefícios que recebe do setor público, esta é uma postura aética ou aética e irracional?”

LUIZ ARRUDA VILLELA – O normal é esse, quer dizer, procurar minimizar a sua carga; ético é pagar aquilo que é devido. Qualquer cidadão pertence à sociedade, mas são duas aproximações diferentes.

ALMIR MARTINS BASTOS – Pergunta de Marcos Serra Vale, da Delegacia da Receita Federal de Macapá, ao Professor Johnson Barbosa: “Na aplicação da legislação tributária, como saber se a atuação está no campo do combate à elisão fiscal e não se está perpetrando o excesso de exação?”

JOHNSON BARBOSA NOGUEIRA – É através de uma interpretação adequada, correta, valorativa. A valoração, na interpretação jurídica, não é livre. Ela tem que se atrelar conceitualmente, e esse papel é dado pela própria lei, ao estabelecer um canal de possibilidades interpretativas, sobretudo pelos valores, pelos próprios conceitos da técnica. Enfim, desde que devidamente fundamentada nas fontes do Direito e nos argumentos adequados, é possível separar as coisas. Por isso não vejo como separar de modo genérico. É a interpretação não do modelo tradicional, mas essa interpretação com um caráter valorativo que vai possibilitar a separação dos casos concretos. Isso realmente é difícil e tem que ser sedimentado ao longo do tempo pela jurisprudência. A jurisprudência vai ser o grande indicador do que é a elisão lícita e a elisão não lícita.

Essa pergunta me permite colocar algo que deveria ter feito na palestra, mas não foi possível. Veja só, a categoria da simulação já estava tipificada nas normas através do próprio modelo de interpretação tradicional. A idéia da interpretação econômica das normas antielisivas é exatamente para atuar naquele outro espaço onde não é possível utilizar as categorias da ilegalidade, fraude e sonegação, onde há uma aparente licitude, mas funcionalmente abusiva. No fundo, a verdadeira norma antielisiva é aquela que daria um norte para separar essas duas situações: da elisão eficaz, oponível, e da elisão não oponível. Nesse sentido, essa reforma não traz nada. É útil porque traz, de certo modo, essa discussão em termos de uma interpretação que dê ao intérprete instrumentos para buscar uma solução mais justa, mas não resolve o problema da chamada norma antielisiva propriamente dita, que opera exatamente naquele campo da elisão que deve ser aceita e da que não deve ser aceita.

Houve uma grande virtude, porque se resolveu aquele problema, uma vez que o fisco não precisa ir ao judiciário para obter a declaração. Ele pode desconsiderar aquele negócio jurídico simulado, e não se trata de declará-lo ilegal nem inválido, mas de apenas considerá-lo ineficaz para buscar o tipo que está por trás do chamado negócio dissimulado. Esse é um grande avanço, mas o problema da elisão oponível ou inoponível só se resolve através de uma interpretação valorativa que vai ser sedimentada pela doutrina e pela jurisprudência.

ALMIR MARTINS BASTOS – Pergunta de Elder Valadares Moreira, da Procuradoria da Fazenda Nacional em Minas Gerais, ao Dr. Luiz Arruda: “Considerando que o monopólio estatal da tributação resultou do fortalecimento do poder real frente aos senhores feudais, na Idade Média, dando início à formação dos estados nacionais e absolutistas e que atualmente, salvo melhor juízo, até com estímulo das instituições internacionais, o neoliberalismo propõe a redução do Estado à sua dimensão mínima, será correto afirmar que estamos retornando ao neofeudalismo, onde o cidadão e o próprio Estado se sujeitarão aos monopólios transacionais, eis que só se fala inclusive em terceirização da cobrança dos ganhos fiscais da União? Portanto retornará o tributo privado como nos tempos feudais?”

LUIZ ARRUDA VILLELA – É um pouco apocalíptico demais, não é? Acho que

a única coisa que de fato vai acontecer e está acontecendo, em função desse processo de globalização, é uma queda da qualidade dos impostos. Cada vez mais serão tributadas mercadorias, coisas visíveis. A renda será cada vez mais difícil de se tributar, a progressividade... Na década de 50, quase todos os países do mundo tinham escala de progressividade de 50%, 60%; hoje em dia fica cada vez mais difícil. Então diria que o resultado desse processo de globalização é realmente piorar a qualidade. Não digo voltar a ser um sistema tributário do tipo feudal, mas certamente pior do que já foi. Fora isso, é uma visão um pouco apocalíptica.

ALMIR MARTINS BASTOS – Finalmente, pergunta de Renato R. Roz, da Consultoria Jurídica, ao Professor Johnson Barbosa: “Qual é a diferença entre a interpretação econômica e o controle do poder de tributar considerando o significado material, o conteúdo factual do elemento econômico que compõe a base de cálculo dos impostos admitidos constitucionalmente?”

JOHNSON BARBOSA NOGUEIRA – O controle do poder de tributar, o que seria isso? O controle administrativo, o controle judicial ou o próprio controle hermenêutico? A diferença entre a interpretação econômica há de ser feita com outros tipos de interpretação. Envolve o controle do poder de tributar a aplicação correta da lei no âmbito administrativo e, posteriormente, o próprio controle judicial.

O exercício desse controle vai envolver necessariamente a interpretação da lei, porque a lei é que controla o poder de tributar. Todo estado de direito tem sua atuação procedimentalizada. Este é um dos grandes postulados do estado de direito que nos dá essa segurança. E procedimentalizada pela lei. Então, evidentemente, a lei corretamente aplicada por si será bastante para efetuar o controle do poder de tributar, seja no próprio âmbito do procedimento administrativo, seja no processo judicial.

Sobre o conteúdo factual do elemento econômico, estamos a cavaleiro, porque, como entendemos que o fenômeno jurídico não é tão-só normas, mas a própria conduta, com seu aspecto fático valorativo e normativo, evidentemente, esse aspecto factual do elemento econômico nessa visão culturalista é fundamental, sobretudo porque transmuda o eixo interpretativo para o próprio fato. O intérprete, na verdade, vai buscar não o sentido da lei. A rigor ela já tem um sentido que está no seu discurso normativo. O grande problema da interpretação – e essa é a sua finalidade, o seu objetivo – é dizer o sentido do fato, se aquele fato constitui uma elisão ou não, se deve ser tributado ou não. E o fato não é como a lei, expresso por um discurso normativo. Esse sentido é buscado pelo próprio intérprete, como sujeito participativo, naquele processo dialético das circunstâncias do fato ao sistema jurídico aonde ele vai se arrimar, nas fontes do Direito que ele vai utilizar para dar solução ao caso, sejam fontes normativas, sejam as fontes valorativas, sobretudo os princípios, até chegar aquele momento em que ele considera que logrou a compreensão, definindo o sentido jurídico daquele fato.

Esse modo de ver o processo interpretativo como compreensão, que é próprio

das correntes culturalistas, deixa muito à vontade na apreciação do factuel económico, porque é uma interpretação sobretudo voltada para o fato, mas através da lei. Não só da lei, mas de todas as fontes normativas, as fontes jurídicas de que o intérprete deve se munir. De qualquer modo, esse sentido tem que ser fundamentado. Ele decorre de uma valoração, mas não é uma valoração livre, porque as fontes em que ele vai buscar fundamentação dão a necessária intersubjetividade para aquela valoração. No caso do Direito Tributário, também acredito que a vedação da analogia em razão até do postulado do estado de direito, da separação dos poderes, constitui também um controle desse aspecto económico do fato jurídico tributário.

ALMIR MARTINS BASTOS – A Dr^a Luciana Cussi fará um comentário a respeito da primeira pergunta, relacionada ao Refis. Por favor, Dr^a Luciana.

LUCIANA MESQUITA CUSSI – Quebrando um pouco o protocolo, queria dizer que, a propósito do Refis, a observação “é melhor 20 do que nada” deve ser entendida no contexto de que, a partir do momento do requerimento, o contribuinte tem que cumprir tempestivamente as obrigações. Então, além dos 20, isso quer dizer a regularização daí para a frente.

Também a prática elisiva eventualmente detectada pode ser verificada no momento da homologação, com a conseqüente exclusão do contribuinte. Acho que isso minimiza um pouco o pretenso favorecimento de quem entrou no programa.

Obrigada.

II – ASPECTOS JURÍDICOS

Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação**

PALESTRANTE:

JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES*

*Doutor em Direito Privado pela Faculdade Nacional de Direito da Universidade do Brasil; membro do Instituto dos Advogados Brasileiros, Seção do Estado de São Paulo; Presidente do Supremo Tribunal Federal de 26/02/1985 a 10/03/1987 e, nessa condição, ocupou a Presidência da República de 7 a 11 de julho de 1986 em substituição ao Presidente José Sarney. Coube-lhe, como Presidente da Suprema Corte, declarar instalada a Assembléia Nacional Constituinte em 1º de fevereiro de 1987. Professor da Universidade de São Paulo, cedido à Universidade de Brasília desde 1974; autor de vários trabalhos e obras publicados em diversos idiomas no Brasil e no exterior, atualmente ocupa o cargo de Ministro do Supremo Tribunal Federal.

**Texto revisado pelo autor

JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES – É com muita satisfação que venho a este evento para fazer uma análise de institutos de direito privado que de alguma forma podem ter correlação com a interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 2001. Esse dispositivo já vem despertando entre os tributaristas dúvidas, e várias questões, tendo em vista, inclusive e principalmente, a caracterização do que seja a dissimulação a que ele alude. Daí o convite que me foi feito de vir esta tarde a este Plenário para tecer algumas considerações a respeito de negócios jurídicos que possam servir de base para que deles se extraiam princípios que facilitem a interpretação desse parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Da leitura desse dispositivo verifica-se que 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 ser estabelecidos em lei ordinária. Assim, o problema que se apresenta aqui é o relativo à natureza dessa dissimulação; conseqüentemente, o sentido e o alcance que se deva dar a essa expressão. Por isso, no tema que me foi dado, as figuras que são aí enunciadas dizem respeito justamente a algo que de certa forma se prende à utilização de meios aparentes para ocultar aquilo que realmente se deseja, ou, então, à utilização de vias indiretas em vez de se utilizarem vias diretas para alcançar os fins intentados. São elas o negócio jurídico simulado, o negócio jurídico indireto em sentido estrito - e farei uma breve alusão ao negócio fiduciário -, o negócio jurídico em fraude à lei e o abuso de direito.

Vamos começar pelo negócio jurídico simulado tal como ele é disciplinado atualmente pelo nosso Código Civil e como deverá ser disciplinado com a aprovação do projeto de Código Civil que se encontra em fase final de elaboração na Câmara dos Deputados.

Para uma compreensão mais clara dos problemas que se apresentam, é preciso, preliminarmente, fazer uma distinção fundamental para o entendimento desses meios jurídicos que diretamente visam à obtenção de um fim, mas que indiretamente permitem que as partes que deles se utilizam alcancem um fim diverso com efeitos mais ou menos amplos. Para isso é preciso desde logo fazer distinção, que é fundamental, entre a causa de negócio jurídico e o motivo dele.

A causa do negócio jurídico nada mais é do que a finalidade econômico-prática a que visa a lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço); no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel). Essa causa nada mais é, em última análise, do que uma causa objetiva que traduz o esquema que a lei adota para cada figura típica, como é a compra e venda, como é a locação. Já o motivo, não. O motivo é de ordem subjetiva das partes que se utilizam de determinado negócio jurídico. Por exemplo, uma pessoa pode utilizar-se do contrato de compra e venda para adquirir alguma coisa com - e é o motivo - a finalidade subjetiva de desfazer-se dessa coisa. Enfim, o motivo as finalidades subjetivas que não se

confundem com aquela causa que é objetiva e que diz respeito ao esquema do próprio negócio jurídico, como é o caso da troca do preço pela coisa em se tratando de compra e venda.

Isso é muito importante para a compreensão dos negócios jurídicos de que vamos tratar, tendo em vista a circunstância de que, neles, ocorre ser a causa uma e o motivo outro, sendo em virtude do motivo que se utiliza do negócio sem pretender-se alcançar aquela finalidade que é causa dele. Isso vemos de pronto com relação ao negócio jurídico simulado.

O negócio jurídico simulado é aquele que cria uma aparência querida pelas partes. É uma aparência que se cria, ou com a finalidade de apenas criá-la, sem se querer ocultar algo que realmente se deseja, ou então se cria essa aparência para ocultar o que realmente se deseja. Daí ser a simulação absoluta ou relativa.

Na simulação absoluta, cria-se apenas uma aparência que não se destina a ocultar o negócio que realmente se deseja. É o caso, por exemplo, de, ocorrendo uma revolução, e havendo a perspectiva de confisco dos bens dos anti-revolucionários, um deles celebra simuladamente - simulação absoluta - contrato de compra e venda com um amigo que não corre esse risco por ser partidário da revolução, tornando-se este aparentemente proprietário da coisa, e não correndo, portanto, o risco de tê-la confiscada. Criou-se a aparência sem que se oculte por baixo dela um negócio jurídico que é realmente desejado.

Na simulação relativa, não. Nela tem-se um negócio jurídico simulado, que é aquele que cria a aparência, e tem-se um negócio jurídico dissimulado, que é aquele ocultado por essa aparência. Aqui, portanto, se tem um negócio jurídico que aparenta ser aquilo que não é, que é o negócio simulado, e o negócio jurídico dissimulado, que é aquele oculto pelo negócio jurídico simulado e que é o negócio realmente desejado. Isso ocorre, por exemplo, quando o marido, não podendo fazer doação à sua concubina, simula compra e venda, pois não recebe o preço, para que essa compra e venda, na realidade, oculte uma doação.

Quando se trata de negócio jurídico simulado com simulação absoluta, tem-se, na realidade, simples aparência. Conseqüentemente, não se tem, em verdade, a celebração de negócio jurídico real algum. Quando se trata de negócio jurídico simulado com simulação relativa, tem-se um negócio aparente que não traduz aquilo que se deseja, pois o negócio real é o dissimulado.

Três são os requisitos da simulação. Para que haja a simulação, é preciso, primeiramente, que exista divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada. A vontade interna na simulação absoluta, por exemplo, é aquela, no exemplo dado, de livrar uma parcela do nosso patrimônio da possibilidade de confisco. Já a vontade manifestada é a da aparente transferência do direito de propriedade daquilo que continua no nosso domínio. Em segundo lugar, é preciso que o acordo simulatório ocorra entre as partes, havendo, portanto, necessidade de um acordo. Conseqüentemente, ambas as partes sabem exatamente o que estão fazendo. Finalmente, esse negócio simulado há de ter por objetivo enganar terceiros estranhos a esse ato simulado.

Então pergunta-se: no direito brasileiro, não existe a chamada simulação inocente que é aquela que oculta um negócio que seja válido por um motivo às vezes até altruístico, como, por exemplo, tendo-se um amigo que já foi muito rico e está na miséria, e não se querendo fazer-lhe uma doação para não parecer esmola, simula-se compra e venda por não se receber o preço? Trata-se aí de uma simulação que não encerra fim que seja fraudulento, contrário à lei ou que vise a causar prejuízo a terceiro. Mas, até nesse caso tem-se esse terceiro requisito que diz respeito a enganar terceiros estranhos ao ato.

Esses três requisitos são importantes porque, graças a alguns deles, pode-se distinguir a simulação de outra figura jurídica que também encerra forma de ocultar aquilo que se deseja, e que é a chamada reserva mental. Nesta não há o acordo simulatório entre as partes. Na reserva mental, é uma das partes do negócio jurídico bilateral que não deseja internamente - essa é a sua vontade interna - celebrar o negócio, mas manifesta a sua vontade como se quisesse. A reserva mental só produz efeitos jurídicos quando é conhecida pela outra parte, que não participa dela. Às vezes pode haver reserva mental bilateral no mesmo contrato, quando cada uma das partes faz reserva mental de não querer celebrar o negócio, sem que a outra parte saiba disso. Mas o certo é que, ainda nesse caso, não há acordo algum entre as partes, porque, se houver acordo entre elas para ocultar aquilo que realmente desejam, estar-se-á diante de uma simulação.

Por outro lado, o Código Civil atual considera que a simulação é um vício da vontade que acarreta a anulabilidade do negócio jurídico. Quando se trata de simulação absoluta, na verdade não haveria negócio algum, seria uma mera aparência. Mas o Código Civil não distingue.

Também estabelece o Código Civil que as partes que participam da simulação não podem invocá-la entre si ou com relação a terceiro, o que traz, às vezes, problemas sérios, como, por exemplo, o caso de um negócio simulado para dissimular negócio usurário, que é nulo. Pergunta-se: a parte prejudicada com esses juros usurários, e que foi forçada a celebrar o contrato simulado para dissimular o contrato verdadeiro com juros usurários, não poderá invocar a simulação para chegar à nulidade do negócio jurídico usurário? Nesse caso, tendo em vista a circunstância de que há uma simulação em que uma das partes é vítima da outra, tem-se admitido que não se aplica o princípio de que os simulantes não podem alegar simulação entre si para chegar ao negócio dissimulado.

Anulado o negócio jurídico simulado vem à tona o negócio dissimulado. Se ele não contiver nenhum dos vícios que acarretam a invalidade, será válido; se contiver algum deles, será atacável em razão do vício que encerra.

Examinemos, agora, o negócio jurídico indireto. Essa expressão pode ser tomada em sentido amplo e em sentido restrito.

No final do século passado, um grande civilista alemão, KOHLER, esboçou uma classificação do que denominou negócios jurídicos encobertos porque serviam para encobrir outros negócios jurídicos. Dizia ele que essa figura abarcava, em

primeiro lugar, o negócio jurídico fiduciário; em segundo lugar, o negócio jurídico indireto em sentido estrito; e, em terceiro lugar, o negócio jurídico com pessoa interposta. Esse negócio jurídico com pessoa interposta, em verdade, é uma forma de simulação, devendo, pois, ser afastado, restando, assim, os negócios fiduciários e os negócios jurídicos indiretos em sentido estrito.

O negócio jurídico fiduciário se apresenta no terreno da teoria do direito sob duas modalidades: uma é a do negócio jurídico fiduciário romano; a outra é a do negócio jurídico fiduciário germânico.

No direito romano havia a chamada *fidúcia cum amico* e a *cum creditore*. A *fidúcia cum creditore* era um meio de garantia que, ao que tudo indica, foi o mais primitivo desses meios. Por elas o que ocorria? O devedor transferia a propriedade plena de uma coisa sua para o credor, que se tornava proprietário pleno dela. Entre eles celebrava-se também um pacto que ficava como que encoberto pelo ato de transferência, que era o ato manifesto, e por esse pacto o credor, que se tornara proprietário, obrigava-se a retransferir essa propriedade para o devedor quando este satisfizesse o crédito.

Hoje temos um instituto que não é propriamente a *fidúcia romana*, mas que de certa forma se inspirou nela, e que é a alienação fiduciária em garantia, justamente para afastar o privilégio do fisco e dos créditos trabalhistas, tendo em vista a circunstância de que, transferindo-se a propriedade da coisa para o credor, todos os percalços que venha a sofrer o devedor com relação a débitos trabalhistas ou fiscais não poderão alcançar aquela coisa que está na propriedade do credor. Mas em Roma, como a transferência era de propriedade plena, esse negócio era fiduciário, porque era preciso que o devedor confiasse no credor no sentido de que, pagando o seu débito, e, portanto, satisfazendo o crédito, ele, credor, retransferisse a propriedade da coisa ao devedor. Era preciso confiança, porque, sendo o credor proprietário pleno da coisa, poderia vendê-la a terceiro, e o devedor não poderia reaver deste a coisa, mas apenas perdas e danos.

Portanto, o negócio jurídico fiduciário do tipo romano é aquele em que realmente há a *fidúcia*.

Já na chamada *fidúcia germânica*, não. Na *fidúcia germânica*, o que há é a transferência de propriedade sob condição resolutiva. No caso, por exemplo, de ser usada a título de garantia, a resolução resulta do pagamento da dívida. Conseqüentemente, não há *fidúcia* alguma, porque no momento em que se verifica a condição resolutiva, que é o pagamento do débito, automaticamente o credor deixa de ser proprietário e o devedor volta a sê-lo.

No negócio jurídico fiduciário o que se tem não é uma divergência entre a causa, ou seja, a finalidade econômico-prática do negócio, e o seu motivo, mas, sim, um descompasso entre o meio jurídico de que se usa (que foi criado para alcançar um fim muito mais amplo) e o fim a que se visa e que é muito menor do que aquele que é o do negócio jurídico utilizado. Transfere-se a propriedade para constituir-se uma garantia. É um negócio sério e realmente querido.

Por outro lado, temos os chamados negócios jurídicos indiretos em sentido estrito, que a doutrina geralmente trata apenas como negócios jurídicos indiretos.

Esses negócios jurídicos indiretos para ocorrerem necessitam da observância de dois requisitos: o primeiro é que as partes se utilizem de um negócio jurídico típico e devidamente desejado por elas. Portanto, aqui não temos uma figura dogmática nova; temos um negócio jurídico já existente, tipificado pela lei, criado e previsto pela lei, com os efeitos que ela prevê. O segundo requisito é que, por meio desse negócio jurídico típico, que visa a uma finalidade para a qual a lei o criou, que é uma finalidade objetiva, as partes persigam um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado. E isso se faça - e esta é a doutrina dominante - por meio da utilização de pactos ou cláusulas que se aponham a esse negócio jurídico típico.

Um exemplo para que se compreenda. A compra e venda com pacto de retrovenda, que é prevista no nosso Código Civil, nada mais é do que uma compra e venda de imóvel com uma cláusula pela qual o vendedor fica com o direito de resgatar o imóvel dentro de um prazo de até três anos se devolver o preço que ele recebeu mais as despesas decorrentes do contrato de compra e venda.

Esse instituto surgiu para permitir que pessoas que necessitassem de dinheiro, mas não quisessem contrair empréstimos, nem perder definitivamente imóvel por uma certa afeição familiar, pudessem se utilizar dessa compra e venda com a possibilidade de reaver a coisa independentemente da vontade do comprador. Por isso mesmo, o direito de resgate é um dos direitos potestativos que os alemães denominam direitos de poder jurídico ou direitos de formação. São aqueles direitos que se exercitam por ato unilateral, em que a parte que é titular de um deles submete outrem, sendo, pois, direitos invioláveis. É o que ocorre aqui. Dentro do prazo de três anos, o vendedor pode, desde o momento em que restitua o preço mais as despesas, automaticamente, recuperar a propriedade da coisa, independentemente da vontade do comprador.

E se o comprador não quiser receber o preço mais as despesas? Não há problema; o vendedor consigna em pagamento e, com essa consignação, automaticamente ele volta a ser proprietário.

Ora, a retrovenda, principalmente no Rio de Janeiro, durante muito tempo, foi largamente utilizada como negócio jurídico indireto, como meio de garantia eficaz até para negócios usurários.

Celebrava-se uma compra e venda com o pacto de retrovenda e acrescentava-se a esse negócio uma cláusula para que, por meio de constituto possessório, fosse possível ao vendedor, que era o proprietário que transferia a propriedade, ficar com a posse direta da coisa a título de locação. Os aluguéis representavam os juros, uma vez que o preço seria o capital mutuado e os juros seriam justamente os aluguéis que seriam pagos pelo fato de o antigo proprietário continuar com o uso do imóvel que vendeu.

Não se trata de um negócio jurídico simulado como seria, por exemplo, se nesse contrato de compra e venda com pacto de retrovenda se estabelecesse simuladamente que o preço que realmente seria de 100 fosse de 130, porque esses 30

seriam justamente o montante dos juros que seriam cobrados até o momento da possibilidade de retomada do imóvel por meio do exercício de direito de resgate. Aqui haveria, sim, uma simulação, que seria com referência a um dos elementos do negócio jurídico de compra e venda, ou seja, o preço. No outro caso, não. No outro caso havia um negócio que realmente querido e, portanto, não simulado, mas em que o que as partes desejavam não era a finalidade para a qual a lei tinha criado o contrato de compra e venda com pacto de retrovenda. Aqui, há a transferência da propriedade realmente, mas o motivo, quer dizer, a intenção das partes, é utilizar-se dessa transferência para o efeito de obter dinheiro e de garantir os juros que são cobrados em virtude da obtenção desse dinheiro.

Há outros exemplos de negócios jurídicos indiretos. Assim, quando há cessão pro solvendo com a finalidade de garantia, ou representação para cobrança com dispensa de prestação de contas. É o caso da procuração em causa própria, em que há uma procuração em que o representante adquire poderes de representação para a venda de um imóvel sem ter o dever de prestar contas. Isso acarreta que ele, que não é proprietário, venda o imóvel em nome do proprietário, recebendo o preço e ficando com ele, porque não tem o dever de prestar contas. Conseqüentemente, não se faz nada ocultamente, mas tudo é absolutamente aberto. Apenas o instituto da representação é utilizado para alcançar um fim diverso daquele para o qual a representação foi criada.

Feita essa análise sumária, porque essas figuras são bem mais complexas, passemos ao exame do negócio jurídico em fraude à lei.

No direito romano já se fazia a distinção entre os atos contra legem e os atos in fraudem legis, embora nem sempre os textos romanos sigam essa distinção.

Quando se estuda o problema da interpretação das leis, distinguem-se os verba legis da mens legis (e não da mens legislatoris). As verba legis as palavras da lei, e a mens legis é o espírito da lei, ou seja, aquilo que suas palavras pretenderam exprimir.

Daí, na interpretação da lei, examinar-se, num primeiro estágio (o da interpretação gramatical ou literal), os verba legis, ou seja, as palavras da lei, e num segundo estágio (o da interpretação lógica), a mens legis (o espírito da lei).

A mesma distinção é de fazer-se aqui, porque no problema da fraude à lei o que ocorre justamente é isto: observa-se a letra da lei, mas para se alcançar um fim contrário ao espírito da lei. Emprego a palavra lei no sentido amplo, para traduzir norma jurídica, pois, embora sejam raros os exemplos, é possível inclusive ocorrer fraude ao costume.

Quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele contra legem, contrário à lei, em que há a violação direta da lei.

Já quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela, o ato é de fraude à lei. É possível, para praticar-se fraude à lei, que haja a utilização de um ato só ou de um complexo de atos. De um ato só, temos vários exemplos. Darei o célebre exemplo de uma Constituição Imperial do Imperador **CONSTANTINO**, que estabele-

ceu que todas as doações de valor superior a 500 sólidos, precisariam observar o instituto da *insinuatio apud acta*, ou seja, deviam ser celebradas por ato escrito e registradas em arquivo público. Então, o que se fazia para não observar essas formalidades era, ao invés de doar para a mesma pessoa 500 sólidos, celebrar seis doações cada uma de 100 sólidos. Com isso observavam-se estritamente as palavras da lei: não havia, consideração esse fracionamento, doação de mais de 500 sólidos. Desrespeitava-se, porém, o espírito da lei, que era justamente o de que toda doação que ultrapassasse o valor de 500 sólidos teria de observar aquelas formalidades.

Por vezes, há necessidade de uma conjugação de atos. Temos, por exemplo, o caso de pessoas interpostas para o fim de fraudar a lei. Funcionário público não pode comprar em leilão bem público, então um amigo dele compra em leilão não para ficar com ele, mas com a finalidade posterior de revender esse bem para aquele funcionário público. Conseqüentemente, as palavras da lei foram observadas: ele não comprou em leilão, e sim, de terceiro, mas o espírito da lei foi violado. Assim, temos aqui um complexo de negócios jurídicos que em si mesmos são válidos, mas pela sua reunião passa a ser em fraude à lei. Observam os *verba legis*, mas ferem a *mens legis* ou a *sententia legis*.

Temos, portanto, que a fraude à lei é uma espécie do gênero violação à lei. Quando é *contra legem*, há violação direta: quando é *in fraudem legis*, temos violação indireta.

Também nesses casos se trata de ato ou negócio jurídico querido ou de complexo de atos ou negócios jurídicos queridos, havendo coincidência entre a vontade e a sua manifestação, ao contrário do que ocorre na simulação.

Quanto aos elementos de fraude à lei há duas posições doutrinárias: uma que considera que a fraude à lei é sempre objetiva; basta que haja a violação indireta para que, objetivamente, ocorra a fraude à lei. A outra é a subjetiva: a de a violação indireta, que é o objetivo da fraude à lei, decorrer de elemento subjetivo, ou seja, a intenção de fraudar a lei.

A teoria objetiva é a mais seguida, porque, pela teoria subjetiva, é preciso que o indivíduo conheça a lei que está violando, para saber que está infringindo essa lei. Aí, há a dificuldade decorrente do princípio geral de que a ninguém é dado desconhecer a lei. Por essa presunção absoluta, ou melhor, por essa ficção, porque não há, obviamente, ninguém que possa conhecer todas as leis que existem no país, todos se têm como conhecedores da lei, o que implica que se cairá sempre, em última análise, na teoria objetiva, porque o elemento subjetivo já existirá por essa presunção.

A sanção dos atos em fraude à lei é a mesma dos atos que seriam *contra legem* se não houvesse a utilização desse meio indireto, ou seja, se não houvesse a observância das palavras da lei para se ferir sua *mens legis*. Essa sanção pode, portanto, variar.

Finalmente, há que examinar o instituto do abuso de direito. No direito romano, seus juristas apenas pressentiram sua necessidade, como revelam alguns textos como este de **GAIO** (Inst. I, 53): “*Male enim nostro iure uti non debemus*”.

Na Idade Média, os denominados atos emulativos foram o início da construção da teoria do abuso de direito. *Aemulatio* aí não significa, como no latim clássico, competição, mas sim ato com intenção de prejudicar outrem. É o caso do indivíduo que sabe que o seu muro divisório divide o seu imóvel de outro, por exemplo, o de uma senhora que vive de lavar roupa e que precisa de sol. O que faz ele? Por não dar-se com ela, levanta um muro de 20 metros para retirar o sol do imóvel dela. Nesse caso, tem-se um ato emulativo, feito sem nenhuma vantagem para o proprietário, mas com a intenção de causar dano a terceiro.

O certo é que essa teoria do abuso de direito que, mesmo no mundo moderno, teve contraditores - hoje já é pacífica a sua adoção -, sempre encontrava objeção no sentido de que não se poderia responsabilizar alguém pelo exercício de seu direito. Mas é preciso ver que isso levaria a uma concepção absolutamente individualista, a qual, nos dias que correm, é contrária à tendência socializante do direito, no sentido de se atender à função social dos direitos. Por isso mesmo é que se afasta a objeção de que com o exercício de um direito não se pode abusar desse exercício.

O Código Civil brasileiro não tem nenhum dispositivo expresso e direto relativo ao abuso de direito. Os autores, em geral, sustentam a sua acolhida por parte do Código Civil pela circunstância de que o artigo 160, inciso I, ao dizer que não constitui ato ilícito o exercício regular de um direito reconhecido, dá a entender que o exercício irregular, portanto, abusivo, de um direito reconhecido é abuso de direito. Conseqüentemente, o Código Civil adotou, contrário senso, a figura do abuso de direito como ato ilícito.

A definição de abuso de direito mais ampla que encontrei foi esta: o abuso de direito se caracteriza pelo exercício egoístico, anormal do direito, sem motivos legítimos, com excessos intencionais ou voluntários, dolosos ou culposos, nocivos a outrem, contrário ao critério econômico e social do direito em geral.

O Projeto de Código Civil, ora em tramitação final no Congresso, considera o abuso de direito como ato ilícito, assim o caracterizando no artigo 186, que se encontra no capítulo concernente aos atos ilícitos: "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 Projeto utiliza-se aí, inclusive, de um conceito que encontra emprego bastante amplo nele como cláusula geral, que é o conceito da boa-fé objetiva, que não se confunde com aquela boa-fé subjetiva que nada mais é do que a ignorância de não se estar ferindo direito alheio ou pelo menos a convicção de que não se está ferindo direito alheio. A boa-fé objetiva é a boa-fé normativa, ou seja, aquela boa-fé que implica a observância de certos deveres que não são expressos nos atos jurídicos, mas que são secundários ou instrumentais. Por exemplo: nas tratativas para a celebração de um contrato, e, portanto, antes da celebração deste, já há o dever de sigilo com relação ao conhecimento de fatos, por causa dessas tratativas, que digam respeito à outra parte e que possam causar-lhe prejuízo.

O Projeto de Código, portanto, não só conceitua, como caracteriza expressa-

mente essa figura como sendo ato ilícito, sofrendo, conseqüentemente, seu autor as sanções decorrentes dos atos ilícitos.

Meus senhores, já ultrapassei o tempo que me foi concedido. Procurei ser didático com relação aos vários institutos de que tratei e que têm sido estudado com mais profundidade no direito privado. Têm os senhores, pois, elementos que serão úteis para o exame da desconsideração quando ocorrer a dissimulação a que alude o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Agradeço a atenção com que me ouviram.

LUIZ TACCA JÚNIOR – Sr. Ministro, nós é que lamentamos a limitação temporal por não poder continuar desfrutando das suas lições neste momento, mas voltando a ouvi-lo por ocasião dos debates a seguir.

Passo a palavra ao comentarista desta sessão, Dr. Dirceu Pastorello, que é Bacharel em Direito, foi Procurador-Geral-Adjunto da Fazenda Nacional em Brasília de 1992 a 1995 e atualmente é Procurador Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região Fiscal. Dr. Pastorello, por favor.

DIRCEU PASTORELLO - Senhoras e senhores, antes de entrar diretamente nos comentários a respeito dos temas versados pelo Ministro Moreira Alves, gostaria de usar alguns minutos apenas para dizer o que faz um Procurador da Fazenda Nacional, considerando que temos aqui pessoas não afeitas à área jurídica e professores e visitantes estrangeiros. Então gostaria que todos conhecessem a minha área de atividade específica.

Basicamente, atuo na Advocacia Pública Federal, que foi instituída pela Constituição Federal de 1988 e que cuida da advocacia consultiva ou preventiva e da advocacia corretiva ou contenciosa do Poder Executivo Federal.

Dentro da Advocacia Pública Federal, temos duas grandes áreas de atuação, que são a advocacia tributária ou fiscal, concentrada no Ministério da Fazenda, em que a Procuradoria da Fazenda atua nas causas de natureza fiscal e na cobrança judicial dos devedores de tributos. A Procuradoria tem uma outra área dentro do Ministério da Fazenda de advocacia consultiva daquele Ministério.

As outras áreas que envolvem matéria não-tributária ou não-fiscal são outro grande ramo da Advocacia Pública Federal, cuidadas pelos Advogados da União tanto na área contenciosa quanto consultiva.

Essa Advocacia Pública Federal tem por chefe o Advogado-Geral da União com *status* de Ministro, que está subordinado diretamente ao Presidente da República. Simplificando, essa Advocacia Pública Federal atua na advocacia consultiva tentando uniformizar o entendimento da lei no âmbito do Poder Executivo quanto à sua correta execução e, na advocacia contenciosa, defendendo a União Federal em juízo. Em rápidas palavras, é isso.

Eu atuo na área específica da advocacia fiscal da União, que é a Procuradoria da Fazenda Nacional, e desenvolvo minhas atividades em São Paulo, perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que atende às causas que nascem nos estados de Mato Grosso do Sul e São Paulo. A minha atuação é perante o Tribunal Regional Federal e a missão principal da minha equipe é impetrar recursos extraordinários perante o Supremo Tribunal Federal e recursos especiais perante o Superior Tribunal de Justiça. Em linhas gerais, essa é a atividade.

Gostaria de fazer uma sinopse histórica muito rápida sobre essa questão que aflige ou afeta a relação fisco/contribuinte. Essa preocupação quanto à evasão fiscal não é nova, vem desde fins do século retrasado, desde fins do Século XIX.

Por volta de 1910, um grande estudioso alemão, Enno Becker, entendeu que o Direito era por demais formalista e criou uma teoria usualmente referida pelos estudiosos do Direito como teoria da interpretação econômica, que outros autores chamam de teoria da consideração econômica.

Outro grande teórico a respeito da interpretação foi Bevenuto Griziotti, da Escola de Pávia, que pregava a interpretação funcional, que dizia o seguinte: além da natureza fundamentalmente complexa do Direito Tributário, dever-se-ia levar em consideração quatro aspectos: jurídico, político, econômico e sociológico.

Na Alemanha, em 1914, a legislação fundamental sobre tributos adotou essa teoria econômica, ou seja, o modelo aberto de fato gerador. A consideração política surgiu em 1933, com o nacional-socialismo. O critério econômico é utilizado na Suíça e na Argentina, onde a doutrina de Griziotti tem uma grande aplicação.

No Brasil, Ruy Barbosa Nogueira estudou muito essa questão da consideração econômica e a matéria vem sendo tratada em simpósios e seminários pelo mundo afora.

Vou destacar alguns fatos marcantes a respeito de teorias de interpretação. Na década de 70, houve uma tendência dos legisladores, agências e organismos internacionais, em focar o fenômeno da evasão e fraude fiscal. A situação econômica da época apresentava um quadro recessivo em que as receitas públicas estavam em queda e havia aumento das transações internacionais, movimento de capitais internacionais, aumento de normas para bloquear fuga de tributos, conseqüente aumento dos conflitos fisco/contribuinte, por violação de direitos por parte do fisco.

Queremos destacar, no Brasil, estudos sobre o tema de Rubens Gomes de Souza, na década de 40, 50, o Anteprojeto de Código Tributário subscrito por Rubens Gomes de Souza no período de 1950/1954, os estudos de Amílcar de Araújo Falcão em 1964 e os estudos da Comissão Especial coordenada pelo saudoso professor e advogado Gilberto Canto, que redundou na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, depois no Código Tributário Nacional brasileiro de 1967.

Há de se destacar também um trabalho de 1963 muito profundo sobre Teoria Geral do Direito Tributário em que se abordavam as técnicas de interpretação, de Alfredo Augusto Becker. Em 1975, Geraldo Ataliba organizou várias conferências de professores nacionais e estrangeiros voltadas especificamente para o tema de inter-

pretação do Direito Tributário.

Em 1988, o Professor Ives Gandra da Silva Martins, que há mais de 20 anos vem organizando, no Centro de Estudos de Extensão Universitária, simpósios sobre Direito Tributário, organizou um simpósio que tratou especificamente da elisão e evasão fiscal.

Vou agora revelar uma surpresa para o ilustre Ministro Moreira Alves. Desse simpósio de 1988... Porque o Ministro Moreira Alves anualmente faz a abertura desse simpósio e aceita gentilmente o convite para falar aos participantes e é nossa aula magna nesse simpósio. O Ministro Moreira Alves proferiu, em 1988, uma palestra justamente sobre o tema elisão e evasão fiscal. Tenho as notas dessa palestra, que não foi publicada, para que os senhores vejam que a palestra que o Ministro proferiu agora é um entendimento já de longa data sobre sistemas de vícios da vontade na área civil, cujos conhecimentos ele externou nesse simpósio, abordando especificamente a questão da aplicação e da percepção desses vícios no Direito Tributário.

Nesse simpósio de 1988, destaca-se também o trabalho preparado pelo Professor Piero Vilani, da Universidade de Bolonha, que fez um estudo comparativo entre o direito italiano e o direito brasileiro.

Em 1985, surgiu a Lei nº 7.450, cujo art. 51, que tratava do Imposto de Renda, causou muita polêmica, porque essa lei procurava superar justamente o ato aparente para atingir o ato real.

Mais recentemente, em 1995, a Lei nº 9.249, também no mesmo sentido, inclusive constando de exposição de motivos da Presidência da República enviada ao Congresso e do próprio relatório do relator na Câmara Federal, com o objetivo claro de conter a evasão fiscal.

Nessa palestra de 1988, como eu disse, o Ministro Moreira Alves se referiu ao art. 118 do CTN e... Vou deixar para depois. Vou formular uma pergunta específica ao Ministro, mas ele entendia que de forma razoável o art. 118 do CTN já continha um embrião de contenção de evasão ou de crítica ao planejamento tributário.

Agora vou entrar especificamente na redação do art. 116 do Código Tributário Nacional e, depois de algumas considerações, vou formular uma pergunta específica ao ilustre Ministro Moreira Alves para, com isso, iniciar os debates.

Como eu disse, a grande discussão, a grande polêmica que é secular no Direito Tributário é entre modelos abertos e fechados de fato gerador. É claro que o modelo aberto atende aos interesses do Estado na arrecadação de receita, mas traz a insegurança jurídica; o modelo fechado traz segurança jurídica, mas nem sempre atende as necessidades de receita do Estado. É por isso que esta polêmica é justamente entre o equilíbrio dos interesses do Estado e os do cidadão. Essa polêmica não é própria do Direito Tributário apenas; ela envolve todo o Direito.

O art. 116 do Código Tributário Nacional teve acrescido um parágrafo único que diz:

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do

tributo” - dissimular, estou entendendo no sentido de esconder, e esconder com astúcia – “ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Estou agora praticamente encerrando a minha intervenção e vou tomar a liberdade de formular uma pergunta ao Professor Moreira Alves. O que me preocupa nessa nova norma é a expressão “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Aprendi com o Professor Hely Lopes Meireles, ilustre e saudoso administrativista que fazia uma distinção muito clara entre procedimento e processo. Dizia ele: “Procedimento é uma série de atos internos, praticados pelo agente público”. Nem o cidadão sabe que aqueles atos estão sendo praticados, porque, quando o cidadão é intimado por um ato praticado e é forçado a cumprir uma obrigação perante o Estado, daí nasce o processo administrativo.

Então, se procedimentos, na visão do Professor Hely Lopes Meireles, são procedimentos internos a serem estabelecidos em lei ordinária, perguntaria ao Ministro Moreira Alves se essa não é uma lei de contenção de eventual arbítrio da autoridade fiscal. Com isso encerro a minha participação. Muito obrigado.

JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES – Meus senhores, vim aqui para fazer algumas divagações a respeito dos institutos de direito privado que possam vir a ser utilizados para a aplicação dessa norma, por isso mesmo não fiz uma análise mais detida dela, sendo que hoje, em face das funções que exerço e do acervo monumental de trabalho que tem a Corte, não me é dado sobrar tempo para uma análise mais detida do dispositivo em causa.

Pelo que pude deduzir dele, num exame absolutamente rápido, singelo, sem maior profundidade, é um dispositivo que desperta uma série de dúvidas e vai dar margem a uma série de controvérsias, a começar por essa dissimulação, para saber o que vem a ser essa dissimulação. Se diz respeito aos negócios jurídicos dissimulados quando ocorre a simulação relativa, isso, aliás, seria caso de evasão, e não de elisão, conseqüentemente, a norma não seria antielisiva apenas, mas absolutamente desnecessária, porque sempre se considerou essa dissimulação na simulação...

O Ministro Jobim me alerta que já há uma Adin no Supremo Tribunal Federal, mas por isso mesmo vou tratar de matéria constitucional, até porque os senhores sabem que palestrante que é juiz é um problema, porque ele tem que se autoprecaver. Mas estou tratando apenas de problemas que dizem respeito à interpretação. Como nós não fazemos parte do STJ, pelo menos podemos dizer que há problemas, mas não estou dando solução alguma.

Certo é que os problemas são válidos. Um deles é este, que faz parte inclusive de uma pergunta que é feita por um dos participantes do auditório. Ele quer saber se esse dispositivo entrará em vigor, independentemente dessa lei ordinária para procedimentos.

Isso obviamente é matéria de natureza legal. É preciso interpretar o que se vai

entender por esse procedimento, se são procedimentos específicos para o efeito de se examinar o que se diz ser dissimulação. É preciso saber qual é a natureza dessa dissimulação, se, como disse aos senhores, é aquele negócio dissimulado ou se será um conceito jurídico novo que não encontramos no direito privado, porque ali a dissimulação atua na figura jurídica no negócio dissimulado, como qualificativa desse negócio.

Confesso aos senhores que não me disponho, sem um exame mais aprofundado, a dar uma resposta nesse terreno puramente infraconstitucional.

Mostrei aos senhores, com aquele exemplo da retrovenda, que a retrovenda, como negócio jurídico indireto, transparece daquelas cláusulas que têm que se apor à compra e venda, com a cláusula de retrovenda para o efeito de se verificar que se está pretendendo atingir uma finalidade, que não é aquela econômica e prática a que visou a lei quando criou o instituto.

É aquele problema da cláusula de constituto possessório para que o vendedor continue na posse direta da coisa e pague o aluguel porque está na locação da coisa. Transparece nitidamente daí que se trata de um negócio jurídico indireto, conseqüentemente não o negócio jurídico direto. Mas não é o negócio jurídico simulado, porque ali tem que haver a perfeita ocultação. Aparentemente é um determinado negócio que visa à finalidade para a qual a lei o criou, sendo que o negócio dissimulado é encoberto por ele justamente em virtude de um elemento que não consta do negócio aparentemente realizado, celebrado. É o caso de uma compra e venda que oculta uma doação não porque no negócio jurídico de compra e venda esteja manifesto que não houve o recebimento do preço, até porque não seria compra e venda obviamente. Então aqui há um ato prático de não pagamento do preço e, conseqüentemente, de transformação do esquema jurídico da compra e venda para o do negócio jurídico que é a doação. São coisas distintas. Por isso mesmo disse aos senhores que eram institutos perfeitamente distintos, embora, como negócio jurídico indireto, admita a interposição de pessoas quando isso se tornar manifesto, evidente, e não houver nenhuma ocultação subjetiva daquilo a que realmente visavam as partes.

Por outro lado, a pergunta continua: se há dissimulação, ou há ocultação de um negócio real numa simulação, é correta a interpretação de que o novo art. 116, parágrafo único refere-se somente aos casos de simulação.

Como disse aos senhores, pelo que soube há pouco graças ao Professor Marco Aurélio Greco, o que tem havido nas discussões a esse respeito é saber se dissimulação é considerada a mesma coisa que simulação, ou se diz respeito apenas ao negócio dissimulado na simulação relativa, ou se dissimulação é tomada como uma figura jurídica nova que tem contornos a serem devidamente estabelecidos pela doutrina, uma vez que o dispositivo não dá o norte para uma conceituação que decorra dos elementos que ele fornece.

Finalmente, há uma terceira pergunta, mas já não é pergunta, é quase que uma consulta tributária. De modo que não sou indicado para isso porque jamais me considerei tributarista. Uma empresa possui muitas dívidas, mas legalmente, peran-

te a Junta Comercial, permanece existindo, mesmo desativada. Daí o sócio-gerente, em nome próprio ou de sua esposa ou filho, abre outra empresa em outro local com o mesmo objeto social. Formalmente, não faz qualquer transferência de fundo de comércio ou de patrimônio. O senhor classificaria essa segunda empresa nova como constituída em negócio jurídico com fraude à lei ou como negócio jurídico simulado ou outra figura? Como se poderia fazer o redimensionamento dos débitos da primeira para a segunda empresa se não há prova documental?

Os senhores não de convir que não é uma pergunta que dê margem a uma resposta, primeiro porque tem um forte conteúdo tributário; segundo, porque é uma pergunta que, para ser respondida, é preciso levar em consideração uma série de fatores numa análise aprofundada, correndo-se o risco ainda de, numa resposta de pronto, cometer alguma barbaridade de natureza jurídica.

Reservo-me, portanto, ao direito de não fazê-lo.

Muito obrigado.

LUIZ TACCA JÚNIOR – Ministro, temos mais algumas perguntas. Poderia lê-las rapidamente para o senhor fazer um comentário, talvez em bloco, delas todas.

A primeira pergunta: “Em diversas situações, o motivo determinante da eleição da forma do ato jurídico é a economia tributária. Seria admissível que a lei tributária, em tese, tornasse a motivação desses atos como inoponível à administração, como se fora uma modalidade de dissimulação? Em qual categoria essa vedação se insere? É possível que o ato jurídico seja anulado pela administração por ato administrativo? Não seria função exclusiva do Poder Judiciário?”

Segunda pergunta: “Por tudo que até agora foi exposto, parece que é muito complexo delinear claramente os limites da elisão e da sonegação. Nesse sentido, considerando que a atividade fiscal é vinculada à lei, não comportando interpretações subjetivas, ainda que em conformidade com a jurisprudência, quais são as suas sugestões que deveriam ser observadas como princípios basilares na regulamentação das normas?”

Por fim, “Existe uma lei em vigor que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Esse diploma, com eventuais adaptações para a aplicação da norma, poderia ser utilizado para a aplicação da norma antielisão?”

JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES – Como disse aos senhores, as questões são de natureza tributária, praticamente, sendo que há uma questão aqui relativa à anulação de ato jurídico pelo Poder Executivo, querendo saber se não seria função exclusiva do Poder Judiciário.

Os senhores não de considerar o seguinte: essa norma não diz que o ato é anulável, até porque diz que se desconsidera. Os senhores têm que levar em consideração aqui o mesmo princípio que existe com relação à desconsideração da personalidade jurídica, que é inclusive hoje tratada no Projeto de Código Civil, em que se

desconsidera, para o efeito de se afastar, a fim de que, afastado aquilo que seria como que uma capa protetora, apareça aquilo que está por trás. No caso da personalidade jurídica, ela é afastada da pessoa jurídica e aparecem então as pessoas físicas que podem ser responsáveis por aquele ato que estaria protegido pelo fato de estar à frente daqueles que atrás dela se encontram, que são os sócios, que é a pessoa jurídica.

Aqui o que temos é um fenômeno semelhante, tanto que a norma não fala em nulo ou anulável, mas diz apenas que a autoridade poderá desconsiderar. Esse é um problema que os tributaristas vão ter que examinar para saber exatamente o que é essa desconsideração, como ela ocorrerá.

Certo é que aqui não temos propriamente anulação, tanto assim que o ato será desconsiderado para esse efeito, mas não será desconsiderado para todos os efeitos normais dele. Se tivéssemos uma anulação, ela seria para todo e qualquer efeito, e não apenas para efeito tributário, por isso se fala apenas em desconsideração.

Quanto à elisão e à sonegação, o problema é que sonegação, conforme seja... O problema é entre elisão e evasão. Se se admitir a elisão, não há propriamente sonegação, que ficaria apenas no terreno da evasão. De modo que isso também é matéria estritamente de natureza tributária. Os senhores têm vários tributaristas aí justamente para isso. Assim como os senhores não vão fazer perguntas de Direito Civil para eles...

A outra é que “em diversas situações, o motivo determinante na relação da forma do ato jurídico é a economia tributária. Seria admissível que a lei tributária em tese tornasse a motivação como inoponível à administração, como se fora uma modalidade de simulação?”

Aqui já é um problema de natureza constitucional. Isso vai dar margem à discussão que, se os senhores quiserem ouvir, terão que ir ao Supremo Tribunal Federal quando for julgada já a liminar.

Finalmente, “existe uma lei em vigor que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Esse diploma, com eventuais adaptações para a aplicação da norma antielisão...” É matéria de procedimento fiscal saber exatamente qual é a natureza desse procedimento a que alude a lei e que exige uma lei específica.

II – ASPECTOS JURÍDICOS

**Os limites da interpretação da lei tributária e
o papel do Poder Judiciário****

PALESTRANTE:

NELSON AZEVEDO JOBIM*

* Ministro do Supremo Tribunal Federal; Bacharel em Ciências Jurídicas Sociais pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre; Deputado Federal de 1987 a 1995; Líder do PMDB na Assembléia Nacional Constituinte, em 1988, Presidente da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados no ano de 1989; Relator da Revisão Constitucional de 1993 a 1994; Ministro de Justiça no governo de Fernando Henrique Cardoso de 01/01/1995 a 07/04/1997; Presidente do Tribunal Superior Eleitoral

**Texto revisado pelo autor

NELSON AZEVEDO JOBIM – Sr^a Professora Dr^a Cartaxo, que preside os nossos trabalhos, Srs. Membros da Mesa, minhas senhoras, meus senhores, cabe-me a tentativa de fazer uma exposição sobre os limites da interpretação da lei tributária e sobre o papel do Poder Judiciário.

Não caberia, neste momento, fazer uma exposição sobre escolas de interpretação, mesmo porque, confesso aos senhores, não acredito em nenhuma delas. Temos que saber do que se trata, examinar o que se trata, quando, na área do Poder Judiciário, se decidem questões vinculadas ao Direito Tributário e qual o comportamento objetivo da magistratura brasileira no tratamento do tema. Ou seja, pretendia examinar o que se faz, não o que se deveria fazer ou o que alguém ache que deveria ser feito. Pretenderia fazer, portanto, uma tentativa analítica e não apriorística dos comportamentos em relação às normas tributárias.

É evidente que isso impõe um começo, um meio e um fim. O começo, evidentemente, é o referencial legislativo. Como todos vocês sabem, o referencial legislativo para nós é o Capítulo IV do Código Tributário Nacional, art. 107. Além do art. 107, meramente informativo, de que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo, o art. 108 começa a mencionar a questão das lacunas do sistema legal e reproduz, com certa precisão modernizante, o que se encontra na Lei de Introdução ao Código Civil, no Código de Processo Civil de 1939, de Pedro Batista Martins, e, também no Código de Processo Civil de Buzaid, de 1974.

Do que trata o art. 108? “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente a analogia e os princípios gerais de Direito Tributário”.

Quero dizer aos senhores que, tendo em vista a minha formação, tenho extraordinária dificuldade quando topo com expressões como esta: princípios gerais de Direito Tributário. O que significa isso? Sempre alguém busca dar conteúdo objetivo a uma norma que nada mais é do que uma grande *umbrella* e que, ao cabo, pode ser um grande *traveller check* que se desconta em qualquer estação, independente de qualquer regime. É a mesma coisa que fez a genialidade romana quando definiu a justiça. Os romanos, ao definirem justiça, estabeleceram, na síntese admissível o *sum quic tribuere*, o dar a cada um o que é seu, só que os romanos não disseram qual era o seu de cada um e o seu de cada um era o que César definia.

Ora, ao dizer que o ato justo é o dar a cada um o que é seu, não se diz rigorosamente nada. É uma expressão lingüística formal, com um alto conteúdo retórico persuasivo, mas que ao fim, ao cabo, não explícita a regra básica, que é exatamente a competência da definição do “seu” de cada um.

O que se passa com a questão legislativa e com a norma abstratamente considerada? O que nós temos basicamente no sistema legal ocidental, se quisermos fazer uma síntese muito apertada desse sistema, é um conjunto, vamos chamar de hipóteses de fato, que os tributaristas poderiam chamar de hipóteses de incidência, e este conjunto de hipóteses de fato corresponde a um segundo conjunto, que é o de conseqüências jurídicas dependendo do sistema e ajustável ao tipo do sistema legal,

sejam conseqüências jurídicas de natureza civil, sejam conseqüências jurídicas de natureza penal, sejam conseqüências jurídicas de natureza tributária, sejam conseqüências jurídicas, enfim, dos “n” tipos de subsistemas legais criados.

Podemos dizer, portanto, que há um conjunto de hipóteses de fato e um conjunto de conseqüências jurídicas, os quais a norma relaciona: a hipótese de fato “a” corresponde à conseqüência jurídica “a”; a hipótese de fato “b” corresponde à conseqüência jurídica “b”, e assim sucessivamente. Seja essa conseqüência jurídica, e aqui não importa, diria que é irrelevante se essa conseqüência jurídica, na nossa exposição, seja de natureza tributária ou civil. Estamos estabelecendo uma tentativa de formalização dessa situação, então o que temos claramente nessa temática?

Quando a norma diz: “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente a analogia, os princípios gerais de direito”, etc., o que significa isso? O que isso autoriza em termos de aplicação da norma?

Isso nada mais é que um sistema pelo qual se denuncia claramente, por força legislativa, que o conjunto de hipóteses de fato é um conjunto aberto, ao passo que o de conseqüências jurídicas é um conjunto fechado. Imaginem questão de Direito Processual Civil numa demanda judicial. O autor formula e narra na sua petição inicial um determinado fato que é uma hipótese de fato do sistema legal. Dito de outra forma, o fato narrado na petição inicial é uma hipótese de fato em abstrato, prevista na norma jurídica “x”, e o autor pede, como conseqüência jurídica da hipótese de fato narrada, uma conseqüência jurídica que não é a que o sistema legal atribui àquela hipótese de fato. Supomos que o fato narrado seja a concreção de uma hipótese de fato “a” à qual o sistema legal dá como conseqüência a conseqüência jurídica “a”. O autor, na petição inicial, pede a conseqüência jurídica “z”. A ação terá como despacho inicial, em face das regras do Código de Processo, o indeferimento da petição inicial porque da causa não há a conseqüência jurídica permitida, porque a conseqüência jurídica é só aquela permitida. Como o juiz não pode alterar o pedido, há uma inadequação entre o pedido e o seu fundamento, que é o fato.

Mas aqui estamos perante uma situação em que se narra uma hipótese de fato que está prevista no sistema legal e pede a conseqüência jurídica prevista. O erro é de inadequação entre a causa de pedir e o pedido. Hipótese em que o autor narra uma hipótese de fato existente no sistema e pede uma conseqüência jurídica não existente no sistema. Quando há isto, a doutrina processual diz que nesse caso o autor é carente do direito de ação por impossibilidade jurídica do pedido. Aqui temos um dado importantíssimo no que diz respeito à política judiciária que está embutida nessa regra. Se é carente do direito de ação na linguagem da tecnologia de Liebman, o que teríamos como conseqüência analítica do fato de que o fundamento do pedido é previsto no sistema. O pedido, que seria a conseqüência jurídica do fato narrado, não é uma conseqüência prevista e que o juiz tem obrigação de julgar o autor carecedor de ação porque não pode conhecer pedidos que não estejam previstos no sistema. Isso significa que as conseqüências jurídicas no sistema legal são fechadas e não

abertas. Não há possibilidade da introdução de conseqüências jurídicas não conhecidas e admitidas pelo sistema.

Caso o cidadão narre uma hipótese de fato, ou melhor, se o fato narrado não é uma hipótese de fato do sistema legal, mas pede, como conseqüência desse fato narrado que é causador de um conflito de interesses entre partes, uma conseqüência jurídica admitida pelo sistema, o juiz não poderá julgar o autor carecedor de ação. Ele terá que verificar, nessa situação, se o fato narrado - que não é uma hipótese de fato do sistema, ou seja, não está posto no conjunto de hipóteses de fato - se o que está posto é exclusivamente a conseqüência, e a parte está pedindo a conseqüência jurídica prevista para um fato não previsto. Aqui, neste momento, permite, determina o sistema legal que o juiz deverá decidir a questão mesmo não existindo norma prevendo o fato narrado como hipótese de fato do sistema legal. O juiz deverá decidi-lo através do quê? Aí diz a lei: através da analogia, dos princípios gerais de direito, da equidade.

O que significa isso? O que significa esse instrumental que é dado tanto pelo Código Tributário Nacional como pelo Código Civil em sua Lei de Introdução, assim como pelo Código de Processo para o magistrado? Nada mais, nada menos do que tecnologia e instrumentos técnicos para fazer com que um fato narrado, que não é hipótese de fato do sistema, passe a ser tratado pelo sistema através do conjunto de conseqüências jurídicas existentes, conjunto esse de *numerus clausus*.

Daí por que quando se diz, por exemplo, que o juiz, examinando as lacunas do direito, cria direito, a expressão “cria direito na sentença” significa, em última análise, nada mais, nada menos do que uma atualização do conjunto de hipóteses de fato do sistema legal, que é um conjunto aberto. O que não se permite é que o juiz amplie o conjunto de conseqüências jurídicas, porque cairia na impossibilidade jurídica do pedido se tal fosse formulado pelo autor.

Então vejam, essa regra do Código Tributário opera como um sistema de atualização ou de inclusão, dentro das hipóteses de fato previstas no sistema, de outras hipóteses de situações de fato não introduzidas e não assimiladas pelo sistema legal, desde que produzam um tipo claro, nítido, de conflito de interesses, seja de natureza tributária, penal, civil ou mesmo comercial.

Posto isso, o que temos claramente com essas expressões: analogia, princípios e equidade são instrumentos exclusivos para não se furtar à solução de um conflito sobre um fato que o legislador não previu. O legislador outorga, portanto, a possibilidade de se ampliar e de se introduzir esse fato do mundo, narrado inicialmente como um fato integrante do sistema legal pela via jurisprudencial, na sua função primeira de compor conflitos de interesse.

Postas as coisas com essa simplicidade, é evidente que temos que pensar num outro ponto comum e nítido no processo legislativo. Admitindo que esse seja o esquema, que eu recorra à analogia, à equidade, aos princípios gerais de direito, volto a repetir, não posso com isso criar conseqüências jurídicas.

Vejam o que dizem os parágrafos do art. 108 do CTN: “O emprego da analogia

não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, o que significa que há vedação de criação de consequência jurídica não prevista em lei - porque tributo nada mais é do que uma consequência jurídica decorrente da circunstância de ter-se verificado em concreto uma hipótese de incidência da norma. É evidente que aqui está a lei dizendo claramente: não se criam consequências jurídicas pela analogia, porque não se cria tributo novo, já que aqui estamos tratando exclusivamente de questões tributárias.

Princípio da equidade ou emprego da equidade, diz o parágrafo, “não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”. Isso significa que alguém, ao aplicar a equidade, não está legitimado a fazer com que consequências jurídicas previstas no sistema, naquele caso, não se realizem sob o argumento da equidade. Ou seja, mostra claramente o Código Tributário na sua redação a intangibilidade do conjunto de consequências jurídicas estabelecidas pelo sistema tributário.

Quanto aos princípios gerais de direito privado, diz que se utilizam para a pesquisa da definição do fato jurídico, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários, ou seja, equidade de princípios de direito privado sem nenhuma possibilidade de mexer no subsistema das consequências jurídicas de natureza tributária. Logo, consequência jurídica de natureza tributária é mundo fechado, é subconjunto do sistema legal, que é um subconjunto fechado. É aquilo que existe e que a lei criou.

A questão é: e no Direito Tributário, o submundo das hipóteses de fato que autorizam a consequência tributária é aberto ou fechado? Então surge o problema do chamado princípio da legalidade, qual seja, teríamos necessidade de que lei fixasse os elementos necessários à identificação do fato que dá origem à consequência jurídica, os sujeitos, etc., mas ficamos só com a parte relativa ao fato.

Aqui entramos num problema complicado e politicamente de difícil manuseio, qual seja, estamos tratando não mais do mundo, mas de linguagem. Aí surgem problemas graves, principalmente pelo preço que pagamos pela nossa formação judaico-cristã, no que diz respeito ao nosso relacionamento com a linguagem. Pagamos um preço, principalmente, quando, em determinadas circunstâncias, queremos saber o que significam as palavras, o que nos leva para a chamada interpretação, e o vício originário da tradição judaico-cristã-católica, fundamentalmente, nos leva a ter um compromisso de que o significado das palavras vem das coisas em relação às quais elas são postas. Se pergunto o que significa a palavra caneta, na tradição essencialista da linguagem, alguém vai definir a palavra caneta através de uma tentativa descritiva de alguma coisa no mundo que habitualmente nós nominamos de caneta. Então se apresenta o objeto se a definição for ostensiva. O que é caneta? O cidadão mostra o objeto. O significado dessa expressão lingüística vem dessa coisa.

Daí por que os juristas brasileiros, enfim os juristas ocidentais pagam um preço tremendo por essa tão explícita dependência do significado das palavras às coisas. Daí por que criamos o mundo jurídico. No mundo jurídico, colocamos senhoras gordas, senhoras magras, o litisconsórcio, a coisa julgada, os processualistas, os administrativistas, e os tributaristas saem atrás como se tivessem, ao definir catego-

rias da sua área de direito, que estar definindo coisas do mundo, recorrendo, portanto, à metáfora, no mundo jurídico, das categorias jurídicas.

Esse preço que se paga leva a extraordinárias dificuldades no que diz respeito à análise dos casos. Observem que a técnica definitória tradicional nos levaria a tentar definir esse objeto. Então a Professora Maria de Fátima fornece uma definição e a Dr^a Luciana fornece outra definição. E nós recorremos, digamos, à autoridade imperial dos universitários paulistas e pedimos que julguem essa definição. Quando digo autoridade imperial dos universitários paulistas, tomo todo o cuidado de não dizer que são da PUC ou da USP, porque se disser alguma coisa teremos um problema terrível.

Pois bem, há um momento em que o nosso universitário, o nosso acadêmico tentará arbitrar esse debate para dizer se a definição de Maria de Fátima ou de Luciana é a correta – ele não dirá isso –, é a verdadeira, e dirá que a definição de Luciana é a verdadeira. Alguém pergunta: mas por que a de Fátima não é? Porque a de Fátima, dirá o acadêmico, não é precisa; a de Luciana captou na definição e na descrição a essência da coisa definida. E aí é um desastre, porque você vai perguntar: mas o que é a essência da coisa definida? Então vem aquela resposta que foi dada não na academia, mas na primeira aula de Filosofia do Direito ou de Filosofia, quando ela existia no curso ginásial: é porque está na natureza das coisas. Ou não é assim? Passa-se que o recurso desse idealismo ou essencialismo lingüístico nos afasta. Quando peço a definição dessa categoria, não estou pedindo a descrição de algo no mundo, estou me remontando ao uso desse instrumento lingüístico para saber quais são as regras do uso dessa categoria. Daí por que é impossível falar na essencialidade de categorias jurídicas em sistemas legais distintos, porque o sistema legal distinto atribui a uma categoria jurídica as conseqüências jurídicas. Raramente o sistema legal, numa hipótese de fato, é descritivo numa linguagem exclusivamente descritiva de um dado concreto e de algo que se passou no mundo. Ele nomina esse algo que se passou no mundo e começa a colocar sob esse nome uma série de atos e de situações completamente distintas, mas que, para efeito daquele sistema legal, devem ser tratadas no âmbito do direito como conseqüência, de forma idêntica àquela categoria.

As coisas se complicam muito, e mais ainda se nós lembrarmos que na medida em que as definições ou as normas legais se produzem em parlamentos multi-representativos - em que a hegemonia que se verificava no Século XIX e também no Século XVIII, no que diz respeito à formulação da norma legal, não se dá no Século XX, considerando que esse foi o preço que os sistemas democráticos pagaram pelo sufrágio universal -, na medida em que se ampliou o sufrágio universal e que a cidadania política chegou ao sufrágio universal que a participação eleitoral da população ampliou-se, mais representativo se torna o parlamento dos vários subgrupos de interesses no parlamento. Isso importa em que a norma legal, para ser aprovada num parlamento multifacetado, necessariamente paga o preço da ambigüidade. A ambigüidade legal não é um erro do legislador, mas uma conseqüência da impossibilidade

política de se aprovar uma norma transparente e absolutamente redonda no que diz respeito à sua ambigüidade.

Não falo a partir de critérios ou de informações - costume repetir isso “n” vezes - acadêmicas, mas de experiência pessoal. Fui eu um instrumento, durante oito anos de parlamento, que fazia reuniões desse tipo, inclusive na elaboração da Constituição de 1988. Reunia-se o grupo do então meu partido, Dr. Ulysses, para analisar, a norma pretendida. Verificar essa redação, quantos votos produz? Cinqüenta votos. Então eu era o encarregado de sair da norma tecnicamente perfeita e caminhar para o nível de ambigüidade até chegar a uma ambigüidade mínima ou mesmo máxima que viabilizasse a maioria absoluta necessária para a sua aprovação.

Vou dar um exemplo concreto que complica mais o problema da interpretação da norma: tenho repetido – e alguns dos senhores já devem ter ouvido isso – que em 1987 a Assembléia Constituinte debatia direitos dos trabalhadores. Resolveu-se constitucionalizar os direitos dos trabalhadores, art. 7º. O que se passou? Um grupo mais à direita da Assembléia Constituinte, que na época se chamava Centrão e um grupo mais à esquerda, liderado pelo então Líder do PMDB, Senador Mário Covas, divergiram sobre o repouso semanal remunerado. Ambos os grupos em que se dividia a Assembléia desejavam constitucionalizar, ou seja, levar para a Constituição brasileira o repouso semanal remunerado. Foi feito isso, só que o grupo da direita, o Centrão, desejava um texto mais ou menos assim: repouso semanal remunerado na forma de convenção coletiva. O grupo à esquerda desejava, representando os sindicatos: repouso semanal remunerado, obrigatoriamente, aos domingos. Todos concordavam com a necessidade de constitucionalizar o repouso, mas havia uma divergência quanto à forma do exercício desse direito: se dependeria de acordo ou se seria mandatória na Constituição.

O núcleo central da Assembléia Constituinte não votava nem uma coisa nem outra; a esquerda não tinha maioria de votos para aprovar, nem a direita, e o centro abstinha-se. Onde esse centro jogasse resolver-se-ia o problema. A esquerda insistia na obrigatoriedade do domingo; a direita insistia na possibilidade das negociações ou acordos coletivos de trabalho. Coube a nós reunir esse grupo todo e achar uma saída, que foi encontrada. A esquerda tinha como ícone a palavra domingo; a direita tinha como ícone a não-obrigatoriedade, a modalização de ótica não obrigatória. O resultado está na Constituição. Quando os senhores lerem, em textos legais, advérbios de modo, adjetivos, saibam que aquilo não é um erro do legislador, mas uma grande solução política para o impasse. “Repouso semanal remunerado preferencialmente aos domingos.” Ficou o domingo da esquerda e o preferencialmente esvaziava o conteúdo mandatório total da regra. Resultado: 480 votos e duas abstenções, uma do Dr. Ulysses, que não votava, outra do Relator.

Então observem que quando caminhamos para a linguagem legal, seja nas definições das hipóteses de fato, seja na definição das conseqüências jurídicas, seja na inter-relação entre uma e outra, serão introduzidas ou não, dependendo da natureza do debate, advérbios de modo e adjetivos que elasteçam a possibilidade inclusi-

va de situações de fato concretas sobre essa hipótese. Aí surge um outro problema que também é decorrente de um debate político. Se uma hipótese de fato, ou seja, se uma situação de fato deve ser conduzida para integrar a categoria jurídica “x” pela consequência que aquela situação de fato cria, ou se ela integra a categoria pela sua “constituição essencialíssima”. É a velha pergunta kelseniana: o delito é delito porque é proibido ou é proibido porque é delito? Usam-se as duas técnicas, ou seja, tenho a possibilidade de não descrever situação concreta nenhuma e meramente estabelecer um nome para situações concretas que se juntam àquele conjunto, tendo em vista a consequência que produzem, inclusive no Direito Penal.

No ano passado, foi aprovada a lei tipificadora do crime de lavagem de dinheiro no Brasil. O crime de lavagem de dinheiro no Brasil é chamado em Portugal de branqueamento de capitais. No debate da elaboração da lei o Brasil se recusou a utilizar a expressão branqueamento de dinheiro porque tinha uma conotação facista ou racista a expressão, já que o preto é sujo e o branco é limpo. Passamos a usar a expressão lavagem de dinheiro, mas o crime de lavagem de dinheiro na área penal é definido pela consequência, não pela conduta: ocultar ou dissimular a origem, a posse de valores oriundos de crimes básicos “a”, “b”, “c”, “d”, “e”, “f”, “g”. Não importa qual conduta seja tomada; importa, isto sim, que essa conduta, ao manejar valores oriundos do narcotráfico, do terrorismo, de crimes contra a administração pública, contra o sistema financeiro, se sobre esses valores oriundos de uma atividade criminosa tivermos uma segunda conduta consistente na dissimulação ou na ocultação desses valores, incide a hipótese penal. Então a hipótese penal, neste caso, está definida não por uma conduta objetiva, mas sim pelo resultado de qualquer conduta, seja qual for.

Querem um exemplo de uma conduta curiosíssima em termos de lavagem de dinheiro que abala substancialmente as estruturas do sistema judiciário? Há exemplos internacionais. Um determinado conjunto de narcotraficantes deposita valores num paraíso fiscal das Caraíbas. Paralelamente, uma grande empresa imobiliária deste mesmo grupo de criminosos lança um grande empreendimento em praias do Mediterrâneo, contrata com um banco em Paris um financiamento das obras. O banco em Paris concede o financiamento das obras, tendo em vista o depósito dos valores na sede do mesmo banco nas Caraíbas. Começam as obras de implantação desse *resort*, terraplenagem. O banco libera 10% do financiamento, que correspondia a “x” dólares, a empresa utiliza os 10%, lança as fundações da obra e, imediatamente após, o banco rompe o contrato. A empresa, tendo em vista o pacto de foro contratual, ajuíza uma ação de indenização contra o banco no foro da comarca de Paris, indenização pelos prejuízos causados tendo em vista o rompimento do contrato de financiamento. E o banco é condenado por sentença transitada em julgado a pagar à empresa um valor que nada mais, nada menos era igual a 90% do depósito oriundo do narcotráfico. Esse dinheiro ingressa na economia francesa ou europeia através de uma sentença condenatória de indenização cível transitada em julgado. Origem do dinheiro: indenização dos prejuízos. O que estava por baixo era um ajuste econômi-

co entre o banco e os narcotraficantes que viabilizaram a ocultação desses valores através de algo que, para o jurista, é a santa coisa julgada. E a coisa julgada serviu para lavar dinheiro, US\$120 milhões, que ingressaram na economia legitimados por uma sentença judicial transitada em julgado, em pagamento feito pelo banco.

Isso mostra que nessa análise que estamos tentando fazer não enxergo, confesso a vocês com toda a tranquilidade, tecnologia exegética *a priori*. Costumamos dizer, no Supremo Tribunal Federal, em determinadas situações que às vezes tem que se recorrer à exegese do desaforo quando a coisa é demais. Ou seja, o que nós precisamos trabalhar claramente é que, quer no campo da descrição das hipóteses de fato, quer no campo da descrição das conseqüências jurídicas, o grau de ambigüidade maior ou menor vai depender do tipo de tema de que se trata em termos politicamente relevantes para aquela nação, naquele momento histórico, sem essencialismo algum. Aqui é que se passa o grande problema de um magistrado ou do Poder Judiciário quando se depara com situações dessa natureza, em que se tem uma ambigüidade que lhe transfere na sentença a opção que o legislador não quis, porque não tinha condições de fazê-lo.

Vou dar um exemplo concreto: ICMS. A Lei Complementar nº 87, de 1986, regulamenta o ICMS. Entra uma discussão judicial no Supremo Tribunal Federal, ADI 1.600, em que as companhias aéreas impugnam a cobrança de ICMS, dizendo que era inviável a cobrança de ICMS, considerando a situação concreta. E lá esse processo já se encaminha para a decisão final. Como se comportou ou está se comportando a maioria do tribunal na interpretação da Lei nº 87?

O Tribunal examina o conteúdo abstrato da norma, explicita os princípios que estão apostos pela norma, constata que se introduz na lei complementar os princípios relativos ao ICMS expostos, explicitados no sistema constitucional, já que a Constituição, no que diz respeito à ordem tributária é analítica. Diriam os tributaristas acadêmicos que não deveria ser, só que os estados federados não queriam saber absolutamente de qualquer decisão sobre ICMS que pudesse ser tomada por maioria simples, tinha que ser por maioria constitucional de três quintos, porque ali havia uma briga federativa. Essa briga federativa acaba sendo uma disputa que tem como origem, como base, a questão da composição da Câmara dos Deputados e das forças políticas representativas dentro do conjunto dos estados federados, em que o estado de São Paulo reclama que tem uma sub-representação em relação ao estado do Amapá ou ao estado de Rondônia. Portanto, nessa hipótese, ninguém quer saber de jogar a discussão dessas normas que tratam da relação federativa em norma que não seja constitucional. Não é viável qualquer tentativa. Esta é a razão política pela qual a Constituição brasileira ingressou longamente no tratamento do ICMS, porque era um problema federativo, uma briga federativa e não queriam os estados deixar que a nova lei complementar federal pudesse sobrepor-se aos seus interesses básicos na disputa dos espaços de desenvolvimento que possam decorrer do uso desse tributo.

Portanto, ao se explicitar todo o sistema prévio da Constituição no que diz res-

peito ao ICMS, fizeram-se algumas perguntas para tentar interpretar a norma e verificar se a Lei Complementar nº 87 era ou não uma norma viável de ser aplicada, incidente sobre situações de fato ou “hipóteses de incidência” decorrentes dos negócios de transporte aéreo de pessoas.

Isso só é possível de ser feito através de uma operacionalização do sistema. Como funciona esse negócio jurídico e se ele, em relação ao texto da lei, viabiliza ou não a vigência dos princípios constitucionais.

Vejam o que se passa nessa análise claramente – perdoem-me por fazer uma pequena leitura do texto: “O Código Brasileiro de Aeronáutica regula o contrato de transporte de passageiros. É obrigação do transportador entregar o bilhete individual ou coletivo de passagem”. E aqui surge um dado relevante: o bilhete é emitido sempre em nome da pessoa transportada. É ela evidentemente uma pessoa física. Pessoa jurídica não viaja, pelo menos até agora. Pessoa jurídica não é transportável. Mesmo quando o bilhete é adquirido por uma pessoa jurídica, ele será sempre emitido em nome de uma pessoa física, o passageiro, e aqui está o primeiro problema: a regra nuclear do ICMS é a não-cumulatividade. No caso, o bilhete é emitido em nome do passageiro. Pergunto: como a pessoa jurídica adquirente do bilhete para o passageiro poderá se creditar do valor do imposto para abatimento futuro? Não há resposta na lei. A lei poderia ter respondido, mas não respondeu.

Examinando outra inconsistência para dar dois exemplos: a Constituição Federal dispõe que nas operações que destinem serviço a consumidor final localizado em outro estado, adotar-se-á alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto, que é a forma pela qual a Constituição criou a partilha do tributo, já que nosso tributo é na origem. Então acabou havendo a diferença de alíquota interestadual do norte para o sul e do sul para o norte, o que importa numa participação do estado de destino na percepção do tributo, então diz: “Aplicar-se-á a alíquota estadual quando o destinatário for contribuinte do imposto”. Lá abate-se do valor relativo à alíquota interestadual e poderá cobrar a diferença da alíquota interna na operação subsequente. E a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte dela? Então pergunto-me: no transporte de passageiros, quem é esse personagem constitucional destinatário do serviço, denominado consumidor final, localizado em outro estado, cuja qualificação, contribuinte ou não, define a alíquota incidente? Quem é esse personagem?

Digo eu: o passageiro, pessoa física, é o único personagem que integra o bilhete de passagem. Será ele o consumidor final localizado em outro estado? Passageiro, que eu saiba, não tem localização, tem domicílio ou residência. Quem tem localização é o estabelecimento da empresa. Se for assim, fica inconsistente para o caso a regra constitucional, ou seja, nunca se aplicaria a distribuição determinada pela Constituição do ICMS na diferença de alíquotas nas operações de transporte de passageiros, porque todo estado de origem sempre arrecadaria todo o tributo já que não há consumidor final localizado em outro estado que seja contribuinte do imposto.

Imaginem o seguinte: João sem nome é o passageiro em nome de quem foi

emitido o bilhete. Pergunto: o transporte de João sem nome é um serviço destinado a um consumidor final localizado em outro estado?

Pus esses exemplos para tentarmos entender que a interpretação feita pelo Poder Judiciário, no que diz respeito ao aspecto constitucional, está intimamente vinculada à operacionalização do sistema constitucional, tendo em vista as regras infraconstitucionais. E aqui se cria um problema sério, que bate muito na formação do próprio juiz. É difícil, confesso aos senhores, pelo menos para mim, extraordinariamente difícil examinar essa legislação sem a contribuição, por exemplo, de um contador, porque para entender e interpretar a norma legal preciso saber como as coisas se dão e quem sabe isso é o contador. Advogado, juiz não sabe isso, mesmo porque, lembrem-se, na nossa formação universitária sempre desprezamos os contadores. Contabilidade é coisa de guarda-livro, mas não é assim. De repente, no exercício e na interpretação de determinadas regras constitucionais na sua vigência, dependemos da multidisciplinariedade quer de contadores, quer de economistas para compreender sobre o que se trata e do que se trata. A dificuldade às vezes é que temos um extraordinário constrangimento em dizer que não sabemos do assunto, então as coisas se complicam terrivelmente, porque não sei do que estou falando, o Dr. Marco Greco acha que sei, diz algumas coisas que eu não compreendo e é isso que se passa no mais das vezes.

Lembro que numa determinada questão de Imposto de Renda discutia-se no Tribunal e eu perguntava: mas como é que isso acontece. Quero saber como a empresa faz. Então a informação do tributarista advogado era com um jargão. Toda vez que alguém diz uma coisa que não entendo, como acho que não sou burro, penso que estão querendo me enganar e assumo essa condição. Então peço vista para examinar e chamar um contador meu amigo para me explicar como esse negócio funciona a fim de entender o que se passa.

Agora tocaria lateralmente na discussão que justifica este encontro em relação ao qual não posso emitir juízo, tendo em vista o dever legal do silêncio enquanto a matéria não for decidida, mas pelo menos tudo está na base da discussão nessa questão da norma antielisiva que os senhores discutiram pela manhã. Pelo menos ouvi aqui a discussão de Moreira Alves, que fez uma apreciação lateral sobre isso, quando disse que a autoridade administrativa poderá desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato.

Observem: sustenta-se – e aí está o ponto do debate – que isso bate no princípio da legalidade no que diz respeito a uma exigência da hipótese de incidência. A expressão dissimulação está sendo utilizada no mesmo sentido que usa a lei de lavagem de dinheiro em que oculto ou dissimulo a origem, o tratamento, a propriedade dos bens, valores oriundos da atividade delituosa? A regra do princípio da legalidade do Código Penal é mais ou menos importante do que o princípio da legalidade do Código Tributário? Aqui se trata de relação tributária; lá se trata de liberdade. Como operacionalizar essa situação? E lá criminalizou-se também, naquela legislação, para os atos de dissimulação e de ocultação, com uma pena de até 10 anos de

reclusão, os escritórios que possam dar assessoria aos atos de dissimulação e de ocultação. Ou seja, a engenharia de lavagem integra também o tipo de lavagem, embora os engenheiros dela não participem diretamente do resultado, mas sejam remunerados pelos atos praticados.

Portanto, creio que na aplicação da norma não estou examinando problema de constitucionalidade, não posso fazê-lo, mas lembraria que a discussão exclusiva disso aqui está numa afirmação que tem que ser respondida de que se a consequência tributária é só admissível se e somente se a hipótese de fato for descritiva - porque se a hipótese de fato for categoria jurídica ela não é descritiva -, é um nome técnico para abranger situações não descritas, cuja definição pode ter como núcleo básico um conteúdo concreto de condutas que se disseminem em várias condutas distintas, mas que têm um ponto de identidade ou a definição do tipo está pela consequência produzida e não pelo ato praticado.

No crime de lavagem não se descreve o ato, descreve-se, tipifica-se pela consequência e não pela essencialidade, como gostariam os tomistas.

Quero dizer aos senhores que não sou especialista nesse assunto, passei os olhos em alguns textos sobre a questão da elisão e verifiquei claramente que a doutrina tributária é anárquica, mas como todo doutrinador não gosta de dizer que não sabe, então não tem incertezas, porque no mais das vezes, principalmente na área do Direito, por razões de mercado inclusive, alguns textos que lemos são um extraordinário caos de idéias claras. Nesse tema, há um extraordinário caos de idéias claras. Na verdade, o que estamos discutindo - as divergências são de uso de linguagem e não sobre o mundo. A definição nada mais é do que aquilo que os romanos faziam. Os romanos, quando usavam e pediam definição, não queriam saber sobre o mundo; queriam o *definium*, ou seja, o estabelecimento dos limites, dos fins dessa regra. Definir significa *definium*, dar fins, dizer até onde vai. E, no Direito Penal, isso é comum, o uso de expressões abertas que variam os seus fins considerando determinadas circunstâncias. Em todos os crimes contra os costumes trabalhamos com o conceito de mulher honesta. O que é mulher honesta? Essa é uma pergunta tipicamente portuguesa e esse miserável verbo ser nos impõe um ato descritivo porque pressupõe a existência de alguma coisa no mundo que seja a mulher honesta e nos conduz a um ato definitório que nada mais é do que um juízo de valor. E quando estamos diante de um juízo de valor operamos nesse tipo.

Qual é o conflito que se põe? O conflito que se põe claramente é da mudança substancial do Estado moderno, um Estado que tem um poder intervencionista, moderador, na sociedade e que busca a moderação no debate do neoliberalismo, etc. Todos os conceitos com os quais estamos trabalhando foram fundados e vieram do Estado liberal, em que era visto o Estado não como um conformador da sociedade, mas um mero árbitro do mercado na sociedade. No momento em que muda o Estado, muda a estruturação da regra jurídica e outorgam-se ao Estado determinados conceitos abertos que possam ser mobilizados ou movimentados, manipulados, não no sentido depreciativo da expressão, para alimentar o Estado na busca dos seus

objetivos conformadores e moderadores da sociedade. O conflito, portanto, é de natureza política inclusive, ou seja, de mudança de estruturação. Isso é bom porque vai nos dar muito trabalho. Dando-nos muito trabalho, assegura a nossa sobrevivência.

Muito obrigado.

MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO – O Professor Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva é Consultor da União, Procurador da Fazenda Nacional de categoria especial, Professor de Direito Tributário da Universidade Católica de Brasília e também Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário da Universidade Católica de Brasília e do IBEP. Diretor do Centro de Estudos Victor Nunes Leal, da Advocacia-Geral da União e autor de várias obras e artigos jurídicos. Professor Oswaldo Othon, por favor, com a palavra.

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA – Ilm^a Sr^a Maria de Fátima Cartaxo, Diretora-Geral da ESAF, Exm^o Sr. Ministro Nelson Jobim, que acabou de nos apresentar com uma magnífica palestra sobre os limites da interpretação no campo tributário, Ilm^a Sr^a Dr^a Luciana Cussi, Secretária-Adjunta da Receita Federal, minhas palavras de agradecimento pela lembrança do meu nome para participar deste evento.

Fico numa posição de constrangimento, principalmente por falar após essa magnífica palestra do Ministro Nelson Jobim e também pelo fato de estar num encontro onde temos, pela lista de conferencistas, grandes tributaristas, juristas e autoridades. Na verdade, não tenho merecimento científico para estar aqui. Talvez apenas pelo fato de ser advogado público, já que há quinze anos elaboro informações presidenciais que são prestadas em ADINs, preparo memoriais em ADINs no Supremo Tribunal Federal, devido a esse contato, a essa amizade que surgiu durante esses quinze anos em que estou na Advocacia Pública, apareceu este convite, mas, na verdade, não tenho nenhum merecimento científico para estar presente.

Iremos fazer alguns comentários sobre a questão de interpretação do Direito Tributário. Estou aqui na posição de advogado, e não de jurista, então vou fazer comentários bastante pragmáticos sobre essa questão.

Interpretar é buscar o significado da norma jurídica, seu inteiro teor e conteúdo. Portanto a interpretação normalmente é no sentido estrito de declarar o sentido da norma jurídica.

Junto com a interpretação, temos a integração. Quando queremos dar a significação jurídica aos fatos, procuramos na norma jurídica expressa. Quando não encontramos a norma jurídica expressa, entramos na integração, que é o preenchimento da lacuna do ordenamento jurídico. Portanto a interpretação geralmente é no sentido estrito de declarar o sentido da norma, mas também há a chamada interpretação extensiva, quando a norma traz direitos, como por exemplo: norma constitucional que prevê o caso de uma imunidade tributária. Então deve-se interpretá-la de maneira extensiva, buscando cada vez mais ampliar o sentido da norma para atingir até a sua teleologia e proteger direitos. E temos também a chamada interpretação

restritiva, que ocorre naqueles casos em que se criam exceções em que, normalmente, seria o caso de se aplicarem normas de tributação. Por exemplo: os casos de isenção e de suspensão do crédito tributário, de não cumprimento da obrigação acessória, devem ser interpretados de maneira restritiva.

Há uma decisão excelente do Supremo Tribunal Federal num recurso extraordinário sobre a questão de interpretação. Foi naquele caso do RE nº 166.772, do Rio Grande do Sul, Relator o Ministro Marco Aurélio. É sobre o art. 3º, inciso I, da Lei nº 7.787, de 1989. Como sabemos, a Constituição prevê a contribuição sobre a folha de salário do empregador e essa lei de 1989 estabelecia a contribuição para a seguridade social em relação aos trabalhadores autônomos, aos administradores. O Supremo Tribunal Federal, nessa decisão, considerou que isso não poderia ser feito, porque teria que ser aplicada a regra da competência residual da União, art. 154, I, pelo fato de a norma jurídica não ter tomado o sentido científico ou vernacular da palavra. Daí a importância de um dos métodos de interpretação.

Sabemos que há o método literal, o gramatical, o histórico, o sistemático e o teleológico ou finalístico. Nessa decisão, o Supremo deu importância ao aspecto literal mesmo, do sentido da palavra, já que concluiu que não era razoável considerar empregador e salário aquilo que na verdade não tinha relação de trabalho nem o pagamento por salário. Era uma remuneração que se daria, por exemplo, no pagamento de honorários para os administradores, pagamento de remuneração para os avulsos, para os trabalhadores autônomos, e não salário, porque na verdade não havia relação de emprego. Então o Supremo considerou o termo literal da palavra, ou seja, a Constituição deve ser interpretada de acordo com o significado vernacular e até mesmo científico dos termos utilizados e não pela procura do que seria mais conveniente, mais adequado, fugindo do sentido da interpretação que poderia ser dada.

Portanto devemos ter cuidado, na interpretação, para não criarmos a nossa própria norma. O sentido estrito da interpretação tem um certo aspecto criativo, mas deve buscar o verdadeiro sentido da norma e não aquele que seria adequado, fugindo do conteúdo da própria norma.

Temos um caso também que poderia ser levado a isso, mas o Supremo não se manifestou. É aquele do art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal, que diz que o preso tem direito de permanecer calado. Alguns juristas, divergindo da posição do Supremo, consideram que o preso é o administrado, é o sujeito passivo do tributo, portanto o próprio administrado também pode ter o direito, segundo essa corrente, de ficar calado, ou seja, de não se incriminar, não permitir, por exemplo, que o fiscal verifique a sua contabilidade, os seus livros, senão vai se incriminar. Ou seja, temos uma posição do Supremo ao dizer que os termos da norma devem ser usados no sentido vernacular, científico, mas já existe uma tendência de interpretação ampla, considerando que o preso é o administrado, o sujeito passivo. Essa questão certamente será levada ao Supremo Tribunal Federal quando algumas pessoas se negarem a permitir que haja fiscalização tributária porque poderão se incriminar.

Como falei, existem vários métodos de interpretação: a literal, a gramatical,

que é importante, mas não é suficiente. Ela é necessária, mas totalmente insuficiente, porque, como diz o Professor Evaldo Brito, numa oficina de marcenaria, a expressão “o banco quebrou” tem uma conotação e, num simpósio sobre sistema financeiro nacional, um economista ao dizer “o banco quebrou” tem outra conotação. Portanto, o sentido literal é importante, mas insuficiente.

Além do aspecto literal da palavra, devemos buscar outros métodos de interpretação, inclusive o método histórico, ou seja, como aquele fato era tratado pelo direito anterior, as discussões, a intenção do legislador, os debates travados no Congresso Nacional, no caso de uma norma federal, para a sua criação. Esse é o aspecto histórico, que é importantíssimo. Por exemplo: na discussão sobre a imunidade do livro eletrônico, temos uma norma constitucional que diz que é vedado, na Constituição brasileira, instituir impostos sobre livros, jornas, periódicos e papéis destinados à sua impressão, ou seja, à impressão do livro, do jornal e do periódico, vinculando, portanto, o livro ao papel. Pelo aspecto histórico, algumas pessoas desejam, por uma interpretação extensiva, já que se trata de um direito da humanidade, abranger também o livro *cd-rom*, entrando no aspecto de uso de um método de interpretação extensiva ou teleológica, finalística. Mas vamos ver, por exemplo, que nos debates da Constituinte de 1988 houve uma proposta ampla de abranger não só o livro em papel, mas também outros meios da mais alta tecnologia de divulgação de cultura, inclusive meios audiovisuais de transmissão de cultura, como por exemplo: o livro em *cd*, etc. Essa tentativa não foi aprovada pelo Congresso Nacional. Então passa a ter importância o elemento histórico para a interpretação, já que essa proposta de disciplinamento de redação dessa imunidade não foi acatada pelo próprio constituinte, que preferiu manter o desenvolvimento da cultura e o direito à informação apenas nos limites já postos, esperando que no futuro, havendo também o exame das necessidades de arrecadação do fisco, verifique-se qual será a melhor maneira de disciplinar essa matéria por emenda constitucional.

O elemento sistemático também é importantíssimo para a interpretação constitucional, porque a norma jurídica não pode ser examinada apenas topicamente, mas junto com outras normas nas quais ela se insere de todo no sistema, no ordenamento jurídico, para se verificar o seu verdadeiro sentido.

Vamos ver, por exemplo, a questão do sigilo bancário, que é polêmica no momento, sobre a qual abro um parêntese apenas para citar um exemplo de como se poderia dar uma interpretação sistemática a essa questão. Primeiro, realmente se reconheça que em canto algum está expresso que o sigilo bancário está protegido pelo direito à privacidade ou que seria um direito fundamental do ser humano. A isso se chega através de meios de interpretação. O Supremo tem fixado, pela maioria dos ministros, que estaria protegido pelo art. 10 da Constituição Federal, mas, na verdade, isso não está expresso nem no art. 5º nem nos artigos que tratam do sistema financeiro nacional. No entanto, no exame sistemático vamos encontrar uma série de normas que poderiam demonstrar que a Constituição autoriza a transferência direta do sigilo bancário para o fisco. Por exemplo: a própria Constituição prevê,

no art. 1º, que o Brasil é um Estado democrático de direito, portanto um Estado que defende a legalidade, a anterioridade, ou seja, que concede direitos, mas também um Estado democrático no sentido de mudar a realidade, de querer que prevaleça também o princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva. Então esse é um elemento sistemático importante de interpretação.

Outro aspecto que poderia citar é que a Constituição também prevê que o fundamento da República Federativa do Brasil é o da sociedade livre, justa e solidária, portanto a solidariedade no sentido de que todos devem pagar corretamente os tributos, não apenas aqueles que não podem fugir da tributação. Todos devem contribuir de acordo com a sua idoneidade econômica para pagar tributos.

Temos também normas da Constituição que dizem que o Estado tem poder de tributar, criam várias hipóteses de tributação, arts. 53, 154, 155, 156, 195. Já que dá o poder de tributar, a Constituição também dá o poder de fiscalizar. Já que dá o mais, dá o menos. Se dá os fins, dá os meios.

O art. 145, § 1º, também faculta à administração tributária, a quem cabe o lançamento tributário, objetividade e efetividade, o princípio da capacidade contributiva e da igualdade. Então a Constituição dá o poder de verificar, de pesquisar o patrimônio no atinente à atividade do contribuinte, respeitados os direitos individuais, ou seja, garantindo o sigilo fiscal, transformando o sigilo bancário em sigilo fiscal. De acordo com o devido processo legal que prevê o procedimento, nos termos da lei, mas há uma previsão da Constituição de dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva. O princípio da igualdade da capacidade contributiva não pode ser só princípio abstrato, sem aplicação. A igualdade da capacidade contributiva tem que ser na aplicação da lei e não apenas na lei.

Também temos o art. 37 da Constituição Federal, que diz que a administração tributária tem que respeitar o princípio da moralidade e da eficiência. Então, moralidade: a administração tributária tem que ser imparcial. É obrigação da administração tributária não querer arrecadar a qualquer custo, e sim agir dentro da moralidade, ou seja, procurando ser imparcial. Nessa parte, ela é imparcial porque não é parte, está apenas fiscalizando, não é credora ainda. Nessa parte de fiscalização não existe nem sequer crédito. Ela está verificando se o que a pessoa declara em face da autoliquidação que faz está correto em face do que ela declarou para o Imposto de Renda, por exemplo, e em face do que ela tem depositado em seu movimento na instituição financeira. E também garante a eficiência. Então, se a Constituição exige que a administração tributária seja eficiente, ela tem que dar modos, possibilidades de fiscalização, se não essa eficiência seria impossível.

Esse é o exemplo que dou de como a interpretação sistemática é importante. Não se pode analisar uma norma jurídica isoladamente, e sim dentro do contexto, examinando várias normas relacionadas com o assunto.

Também temos a interpretação teleológica, que diz respeito à finalidade da norma. É um outro tipo de método importante que temos que levar em conta para examinar essas questões.

Gostaria de dizer também que quando se fala em interpretação extensiva verificamos que, algumas vezes, a própria norma quer que seja interpretada de maneira mais ampla. Há casos, por exemplo, na lei que trata sobre crimes contra a ordem econômica, a Lei nº 1.521, de 1951, que cria o crime contra a economia popular. Lá diz que constitui crime, prevendo a pena, quem descumprir tabela de preço fixado. E quem fixa os preços? Na época, era uma portaria da Sunab. Portanto aí temos uma norma penal em branco, como existe também norma tributária em branco. Aquele caso, por exemplo, da lei complementar que tratou sobre semi-elaborados. Ela apenas definiu o que seriam semi-elaborados e permitiu que uma lista produzida pelo Confaz estabelecesse, enumerasse cada produto semi-elaborado. Nesse caso, é uma norma tributária em branco.

Temos casos também, no próprio Código Penal, em que ele mesmo quer que se dê uma interpretação extensiva ou que se use a analogia interpretativa, que é diferente de analogia. Por exemplo: o art. 171 do Código Penal, ao definir estelionato, fala em qualquer outro meio fraudulento, ou seja, qualquer outro meio semelhante ao ardil, ao artifício. Então no próprio Direito Penal permitimos o uso de interpretação extensiva ou o uso de analogia interpretativa, sem que se possa falar em analogia. No Direito Tributário também já se deu. Por exemplo: no Decreto-Lei nº 406, art. 1º, inciso III, em que se falou sobre hipótese de incidência do extinto ICM no fornecimento de alimentos, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares. A doutrina falou que aqui se está usando analogia, porque a própria norma quis que se usasse uma analogia interpretativa para se chegar a casos semelhantes a esse de bares, restaurantes, cafés, etc.

Eu disse isso para falar que é verdade que o art. 150, inciso I, cita legalidade. O art. 97 explica no CTN o teor desse princípio da legalidade, mas isso não quer dizer que essa legalidade seja obrigatoriamente fechada, que essa tipicidade seja fechada ou que essa legalidade seja estrita. Como vimos aqui, a Constituição garante a legalidade, a tipicidade, mas não fechada, não estrita. Não é obrigatório estarem todos os elementos, inclusive até o número do CPF do contribuinte, na lei. Às vezes a própria lei quer que se dê uma interpretação por analogia, mas aí não se trata de usar a analogia, trata-se de usar a interpretação analógica, que é diferente. Realmente, usar a analogia é proibido. Quando existe uma norma disciplinando o fato “a” e não o fato “b”, sem que a norma tenha querido que a sua interpretação se estendesse para o fato “b”, não cabe dizer que no fato “b” não existe tributação, que é análogo ao fato “a” e tributar o fato “b” também. Aí não seria possível.

No caso, por exemplo, da Lei nº 105, na verdade, não existe a permissão de se usar analogia, porque seria vedado. O fato gerador tem que ocorrer, apenas a sua máscara deve ser descoberta para que o fato gerador realmente ocorra. Nesse caso, não há que se falar em analogia.

O CTN proíbe o uso da analogia. O uso da analogia se dá quando não tivermos norma expressa para criar tributo e para exigir tributo. Não é permitido o uso da analogia, como também o uso da equidade, que é uma suavização ou humanização,

não pode se dar na hipótese em que o tributo é devido por lei, como diz o CTN.

Quanto às fontes de interpretação, sabemos que há a fonte doutrinária, a fonte autêntica ou legislativa e a fonte jurisprudencial. A fonte interpretativa ou autêntica o CTN permite, desde que realmente ela não crie norma nova, apenas explique a norma obscura que tenha sido criada. Desde que não crie uma obrigação nova, mas apenas legisle de maneira mais clara aquilo que foi estabelecido, o CTN permite a interpretação autêntica, ou seja, uma lei que venha interpretar uma legislação anterior, desde que não crie obrigação nova, não se aplicando penalidade ao dispositivo interpretado, como diz o Código Tributário Nacional.

O CTN também diz que a interpretação tem que ser benigna em relação, por exemplo, a questões administrativas penais tributárias, como existe, por exemplo, o princípio *in dubio pro reo*. Portanto, havendo dúvidas em questões penais administrativas e tributárias, a interpretação deve ser sempre benigna, mais favorável ao contribuinte. Não existe no nosso Direito essa interpretação apriorística. A norma não deve ser interpretada nem para beneficiar o fisco, nem o contribuinte; deve-se buscar o verdadeiro sentido da norma. Esses conceitos de interpretações apriorísticas devem ser afastados. Deve-se buscar o real sentido da norma, sem essa preocupação em dizer que prevalece a norma que vá beneficiar o fisco, ou a norma que vá beneficiar o contribuinte.

Pessoal, esses foram alguns comentários que achei que poderia fazer agora. Fiquei até em dúvida sobre o que deveria ser o papel do comentador, mas de qualquer maneira procurei transmitir alguns aspectos práticos da minha vida de advogado, já que não sou jurista, e espero ter trazido alguma contribuição para o evento.

Muito obrigado.

MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO – Dando continuidade aos trabalhos desta Mesa, passamos à parte de respostas às questões que foram feitas. Gostaria de, antes de passar a palavra ao Ministro Jobim para responder algumas perguntas e, a seguir, ao Dr. Oswaldo Othon, que também tem perguntas a responder, fazer algumas considerações com a prerrogativa que me é concedida na Presidência desta Mesa.

Primeiramente, considero que foram muito importantes as exposições do Ministro Jobim e do Dr. Oswaldo Othon porque fechamos o dia de hoje, que seria o ciclo preparatório para a discussão do tema da elisão fiscal no Brasil e da Lei Complementar nº 104. Tivemos, na parte da manhã, os aspectos históricos, os aspectos econômicos. Hoje à tarde, a abordagem dos aspectos jurídicos que tangenciam, contextualizam a discussão da lei.

O Ministro Jobim, na sua brilhante exposição, trata da questão da interpretação da norma jurídica e quais os limites dessa interpretação. Será que o auditor fiscal, no seu trabalho diário, pode enfrentar a questão da simulação, da dissimulação? Como ele aplicará essa norma? Como enfrentará a questão de interpretá-la? E o Ministro Jobim foi muito feliz quando mostrou que a norma abstrata em si é apenas uma

hipótese. A norma aplicada contém sim os fatos da realidade. Remetendo à interpretação, à hermenêutica, à própria teoria sobre como se aplicam, como se realizam as coisas que serão transformadas em símbolos e signos, que são a própria linguagem jurídica, ou seja, o mundo traduzido em linguagem, como fazer essa interpretação para que o estatuto que está contido na norma jurídica faça a transcendência do seu estado ôntico para o ontológico e vice-versa, ou seja, a norma em si, o ser da norma e a vida da norma. Essa é a questão. O que se põe é: a quem cabe dizer qual é a realidade? Qual é o fato real e qual é o fato simulado? Onde está a simulação e quais são os limites que separam a hipótese jurídica, a realidade, o fato real e o fato simulado?

Acho que essa abertura do dia de hoje caminha para o que vamos discutir no terceiro dia, que é a norma brasileira, a sua regulamentação e seus limites, inclusive em termos de prova, instrução probatória. Quem vai dizer quais são os fatos e como se provam esses fatos? Tudo isso está muito relacionado com a questão da interpretação, sendo que amanhã teremos o dia da experiência internacional.

Então passo agora a palavra ao Ministro Jobim para que responda as questões.

Primeira pergunta: “V. Ex^a considera válido tributar como renda omitida o produto decorrente de desvio de recursos públicos? Constituir crédito tributário sobre esses valores não implica legitimar, sob o aspecto tributário e fiscal, o produto do crime?”

NELSON AZEVEDO JOBIM - Vejam, está embutida na base da pergunta uma coisa, digamos, essencialista que diz respeito ao delito. O delito é o mal. O delito aqui está identificado como pecado. É clássico da nossa tradição colocar sempre o delito como um pecado, daí porque, em determinadas áreas, inclusive no velho Direito Inquisitorial, admitia-se a tortura porque, pelo pecado, a confissão salvava a alma. Então eu torturava o criminoso porque, confessando, eu estaria prestando um serviço ao criminoso, uma vez que ele salvaria a sua alma. Era o clássico direito que vinha das concepções canônicas. Daí porque se justifica ideologicamente todo o processo da Inquisição, que era exatamente a tentativa de salvar a alma através do flagelo.

Não tenho o mínimo problema em separar as coisas. Tenho uma dificuldade em relação àquilo que se chamaria generalização empírica, em que se toma uma situação concreta se generaliza. Daquela situação específica de um caso, formula-se um princípio geral.

Quando ainda não havia legislação sobre quebra de comunicação telefônica, o Supremo Tribunal, numa decisão de um *habeas corpus* do Rio Grande do Sul, entendeu que havia sido condenado um determinado cidadão por um crime qualquer, do qual já não me recordo, e a prova toda decorria de uma escuta telefônica proibida. O Tribunal concedeu a liminar, entendendo que todas as provas daí decorrentes, tendo como fundamento a escuta telefônica, estariam contaminadas pela ilicitude da prova primária.

Adotou-se, digamos, com uma certa tranqüilidade, aquele fruto da chamada árvore proibida, enfim. Até que surge alguma coisa de um filósofo inglês, um analítico inglês de grande competência, que estudou isso em termos de lógica de uma

forma muito clássica, Nelson Goodman, de onde surgem os famosos contracasos ou contrafáticos. E o Tribunal enfrentou um contracaso desse tipo. Havia uma escuta telefônica proibida, enfim, não autorizada. Grampearam o telefone de um determinado cidadão pelo período de 30 dias e a polícia tem informação, através do grampo, de que no dia “x”, às tantas horas, seria feita uma entrega de uma partida de pó de cocaína, 200 quilos. No dia “z”, a partir dessa informação, foi a polícia ao local, fez lá uma espera e acabou prendendo os traficantes. Apreenderam 200 quilos de pó de cocaína mais quatro AR-15 e um grande número de munições. Foram presos cinco cidadãos. Aí vem o *habeas corpus* dizendo que tudo decorrera, e era fato, de uma atividade proibida. A polícia não teve a suficiente habilidade de não dizer de onde vinha a informação e colocou tudo nos autos, inclusive a degravação da escuta.

O Tribunal começou a discutir o assunto, o relator pretendia, aplicando a tese dos frutos da árvore proibida, decidir que tudo era contaminado, portanto tinham que ser liberados. Eu ingressava no Tribunal naquele momento e disse: “Tudo bem, sejamos completos, vamos devolver a cocaína”. O auto de apreensão é ilícito, porque decorre de uma prova ilícita básica, logo o auto de apreensão é um fruto da ilicitude, logo é ilícito, logo devolva-se. Carimbe-se: “Supremo Tribunal Federal. Cocaína lícita”.

O que quero dizer a vocês com isso é o risco que temos de tentar um voluntarismo muito comum de todos nós, porque todos nós queremos ser grandes doutrinadores e gravar o nosso nome na história, ao tentar jogar determinados princípios gerais a partir de situações concretas. O minimalismo judiciário é fundamental. O que estamos enfrentando é o caso, vamos resolver o caso. Não me comprometam no futuro, porque no futuro vou apanhar se tentar dizer que aquele caso é o paradigma para os casos futuros. Aí é que se constrói com lucidez um sistema legal em que você não tem algo perigosíssimo, que é o compromisso não com o caso e com a situação concreta que se decide, mas o compromisso com o que eu disse sobre o passado. Então fico discutindo as minhas posições pessoais e tentando derrubar. Ou seja, é a cama de Procustes moderna em relação a essa situação.

Essa pergunta é claramente essencialista. Vai depender do sistema. Se o sistema entender que poderia caminhar para isso, porque a ilicitude depende do âmbito do direito em que estaríamos operando. Vejam o seguinte: modernamente, a grande discussão que se faz... e está embutida nesta pergunta a questão básica no que diz respeito ao combate ao crime organizado. Uma das técnicas fundamentais para o combate ao crime organizado é a infiltração policial. Todo mundo concorda.

Lembro que, quando Ministro da Justiça, debati este assunto inclusive com a Igreja e dizia que precisamos infiltrar. Fiz toda uma retórica para admitir a concessão e a concordância. A infiltração criminosa é eficaz, etc., e todos concordaram.

Aí surge a pergunta: se nós vamos infiltrar um agente policial numa atividade criminosa, quais são os crimes que ele pode praticar e que não serão tratados como tais? Ele pode matar? Ele pode estuprar? Ele pode roubar? Se ele não praticar algum crime, não vai haver infiltração, vai haver assassinato. Chega o cidadão infiltrado

e não pode praticar ato algum de atividade criminosa? Que infiltração besta é essa? E aí surge o problema: o ato praticado por aquele cidadão é um crime? Ou é um crime autorizado?

Então observem a relatividade, ou seja, tudo se vincula à atividade. É aquela velha história do carrasco: a fotografia do cidadão levando um tiro no ouvido, o outro diz que é assassinato e está escrito embaixo: “Fulano de tal, executando pena de morte, matou o sujeito”. Qual é a diferença material entre o executante da pena de morte e o assassino? Nenhuma. Materialmente, nenhuma, mas sim a partir de definições legais sobre condutas lícitas ou obrigações legais.

A segunda é: “Cortados os laços que nos ligavam à pretensa essência das coisas e ultrapassada a visão místico-religiosa do mundo, resta ao juiz julgar conforme a razão prática? Temos que construir verdades consensuais a partir do diálogo democrático. As verdades são construídas e não descobertas. Com quem deve dialogar o juiz?”

Está embutido na base da pergunta, se não me engano, o velho debate Kant/Habermas. Quero dizer aos senhores que de Kant já cansei. Os imperativos categóricos kantianos foram sempre uma justificativa tremenda para situações, inclusive um velho debate dos anos 50, em que Jean-Paul Sartre debatia o kantismo, que já naquele momento estava em queda. Lembrem-se que o dever do cidadão é não mentir. É, na versão kantiana, um imperativo categórico de que a conduta é não mentir, não importam as conseqüências. Aí surge um exemplo clássico: o cidadão, no tempo da guerra, com um caminhão cheio de judeus atrás, é um sujeito altamente respeitável e conhecido de todos, cujas palavras merecem fé. Chega junto a uma barreira da Gestapo e é perguntado: O que o senhor traz dentro deste caminhão? E ele é um kantiano, não mente. Mataram-se todos os judeus.

O diálogo kantiano, portanto, e as discussões, digamos, comunicações habermasianas, creio que não solvem o problema no que diz respeito à atividade do juiz. Fundamental, no que diz respeito à magistratura, é a capacidade que tenha do diálogo, mas com humor, porque decidir sem ter humor é absolutamente inconsistente. Ou seja, é fundamental esse tipo de relação de intolerância, só que, na formação histórica brasileira, pelo menos no Rio Grande do Sul, sempre tivemos uma posição da magistratura, tradicionalmente, a partir dos anos 60, como credores. No Rio Grande, eram credores de automóveis, de residências, de elogios, de festas quando chegavam, de festas quando saíam. Isso contaminou, nos anos 60, um determinado tipo de relacionamento em que há uma espécie de hierarquização tradicional na qual se oculta um determinado tipo de relação. Forma-se uma corporação fechada com um discurso auto-referencial, o que é péssimo em termos de relações.

Tenho dificuldade em compreender esse tipo de possibilidade que não seja o dado concreto da relação. É a mesma coisa que andar de bicicleta. Se eu começar a raciocinar sobre isso, não subo nessa bicicleta nunca e fico dizendo que os outros devem subir sem nunca tê-lo feito.

Segunda pergunta: “O Código Brasileiro de Aeronáutica faz uso do termo nave-

gação aérea quando trata das operações das companhias de transporte aéreo. Que técnica de interpretação pode ser utilizada para entender navegação aérea como prestação de transporte aéreo?”

NELSON AZEVEDO JOBIM - Simples. Pergunto ao sujeito: o que está acontecendo? Isto é uma navegação aérea. Acabou. Isso é o que se dá em concreto, e não uma tentativa definitiva. O que entendo por isso? É a mesma coisa que no Rio Grande do Sul pretender dizer que não se entende o que significa a expressão “vou embarcar no táxi” e essa expressão “desembarque do táxi”. Mas aquilo não é um barco! Ninguém discute isso, todos sabem o que está sendo feito: sair do táxi. Ou não é assim?

Última pergunta: “Que conselho V. Ex^a daria aos agentes públicos que, no exercício de suas atividades, se deparam com as referidas normas ambíguas, tendo em vista o princípio constitucional da administração pública?”

NELSON AZEVEDO JOBIM - Ora, a obrigação da administração pública é aplicar administrativamente a norma. Se a norma é ambígua, significa que houve uma espécie de transferência, no primeiro momento, à administração pública no sentido de dar concretude a essa ambigüidade. Aqui se instauram os conflitos interpretativos que acabam sendo solucionados por uma jurisprudência. E aqui surge um problema: esse tipo de ambigüidade, que é uma necessidade política na aprovação da norma, também introduz uma complexidade e uma divergência de consequências em termos de aplicação. Daí estar na base da discussão a questão, por exemplo, sobre as súmulas vinculantes no sentido de reduzir o âmbito de ambigüidade para afirmar determinado tipo de leitura ou tipo de decisão.

Tivemos um caso, por exemplo, na Justiça do Trabalho, sobre interpretação de norma constitucional em relação ao turno de revezamento. A norma constitucional refere que nas empresas em que haja turnos ininterruptos de revezamento o tempo da jornada de trabalho é de seis horas, e não de oito. Um Tribunal Regional do Trabalho do País resolveu entender que se o empregador, não obstante fosse um turno ininterrupto de revezamento, concedesse ao trabalhador uma hora de descanso intradiário, essa uma hora importava em o turno não ser ininterrupto, portanto a jornada de trabalho nessa hipótese era de oito horas e não de seis. Ou seja, o trabalhador recebia uma hora de descanso e pagava duas de trabalho.

Um outro tribunal entendeu o contrário, que a não-interruptibilidade tinha que ser entre os turnos, e não dentro dos turnos. Se os turnos fossem ininterruptos, significaria a rotatividade dos turnos sem paralisia, mas a concessão de descanso intradiários era irrelevante, portanto a jornada, nesta hipótese, seria de seis horas.

O que aconteceu? Uma decisão não economicamente neutra, porque as empresas que mantinham turnos ininterruptos de revezamento nas áreas do primeiro tribunal tinham três turnos ou três grupos de trabalhadores, ao passo que as empresas que operavam na área de jurisdição do outro tribunal tinham quatro. Logo, os

custos operacionais daquelas empresas que se situavam nos turnos de seis horas eram maiores do que nas jornadas de oito horas. No que isso importou? No deslocamento das empresas de uma região do País para outra para terem os custos equalizados. Isso se introduziu através de quê? De um debate acadêmico sobre o conceito de turno e o conceito de interruptibilidade, com todas as conseqüências daí decorrentes.

Creio que, na hipótese de normas ambíguas, o que a administração tem que fazer é aplicar e começar, então, o jogo da definição em concreto do seu conteúdo normativo, que não será definitivo, porque, dependendo da alteração das circunstâncias, essa mudança será feita, quanto mais não seja, pela aposentadoria do defensor daquele tipo de tese. É lógico, é isso que se passa, porque nós não estamos falando sobre verdades, e este é o ponto. Quando se fala em norma ambígua e numa interpretação da norma ambígua, não estamos falando sobre verdades; estamos falando sobre opções, sobre desejos de “a” ou “b”, sobre escolhas que são informadas pelas circunstâncias do momento. Há uma alteração de circunstância, as opções modificam-se. Sejam minimalistas. Aquela interpretação é para aquele caso. Vamos ver o que acontece adiante.

É claro que no momento em que isso se consolida você estabelece um tipo de situação. No Tribunal Eleitoral, por exemplo, isso é perigosíssimo. A ambigüidade no Tribunal Eleitoral tem conseqüências terríveis, porque às vezes o Tribunal Eleitoral vai decidir sobre a inelegibilidade ou o cancelamento do registro de determinado candidato depois do jogo jogado em que esse candidato recebeu 65% dos votos. Como fazer? Anula-se a eleição. Como esse candidato pode se candidatar novamente, ele se candidata e ganha com 80% dos votos porque a decisão do Tribunal contra ele já é uma propaganda eleitoral para que o eleitor vote nele em retaliação ao Tribunal, que o cassou. Entenderam o jogo do problema?

Creio, meus amigos, que não tenho nada a ensinar aos senhores sobre essas coisas todas de interpretação. O que precisamos ter é lucidez de que estamos tratando com situações que têm objetivos.

Quero lembrar aos senhores, para encerrar, que o Brasil, orgulhosamente, tem um controle de constitucionalidade. Na Constituição de 1891, o Brasil introduz o controle da constitucionalidade *in abstracto*. Todos os nossos constitucionalistas fazem uma análise da introdução do controle da constitucionalidade no sentido da busca da justiça, para fazer a primazia da Constituição.

Absolutamente nada disso. O que se passou na verdade foi simplesmente um processo político dos republicanos. Os republicanos cavalgaram no golpe de estado, cai a república no colo dos republicanos sem popular algum, há necessidade de se eleger uma Assembléia Nacional Constituinte para fazer a Constituição de 1891. O que fazem os republicanos? Deodoro baixa um decreto chamado Regulamento Alvim, que assegura, pelo sistema eleitoral único adotado para aquele caso, a maioria republicana numa Assembléia Constituinte. Fazem a Constituição republicana e depois ela teria que ser regulamentada por um Congresso Nacional que seria votado por um

sistema eleitoral que vinha do Império, portanto, seria um parlamento que iria editar as normas do novo direito republicano a serem elaboradas por uma eventual maioria monarquista que ganharia as eleições, já que os republicanos não tinham voto. Qual foi a solução que encontraram? Entregaram ao Poder Judiciário o controle da constitucionalidade das leis não para fazer justiça, mas para assegurar que as normas infraconstitucionais fossem condizentes com a norma republicana, porque lá não haveria necessidade de maioria. Isso está no debate da Câmara, todos esqueceram. O Ministro da Justiça de Deodoro manda o Projeto de Lei nº 881, institui o controle difuso da constitucionalidade com este objetivo: atribuir competência aos juízes federais que eram nomeados pelo governo republicano para assegurar a perfeição da norma posterior, produzida por um parlamento de eventual maioria monarquista, atribuindo ao Poder Judiciário a possibilidade de desconstituir a monarquia majoritária monarquista para assegurar a vigência da Constituição. Isto está no processo político de criação desse sistema.

Meus amigos, vou encerrar e agradecer a gentileza da Professora Maria de Fátima Cartaxo, da Dr^a Luciana Cussi, como também do Dr. Oswaldo Othon Saraiva e dizer aos senhores que, dentro do conjunto de críticas e de observações que fiz, principalmente aos tributaristas, eu me incluo. Também sou, eventualmente, um caos de idéias claras. Muito obrigado.

MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO – Antes de encerrar nossa sessão, ouviremos a pergunta formulada ao Professor Oswaldo Othon. Dr. César de Oliveira, ilustre Procurador da Fazenda Nacional do Estado da Paraíba, me faz a seguinte indagação: “Do seu ponto de vista, o parágrafo único do art. 116 do CTN é auto-aplicável? Justifique.”

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA - Do meu ponto de vista, não é auto-aplicável, daí, até como advogado, diria que a Adin que corre não deve ser conhecida porque não existe *periculum in mora*. O parágrafo único do art. 116 diz o seguinte: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a correção do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. O que prova que as normas processuais já previstas para o processo administrativo fiscal comum não se aplicam, já que o texto legal manda aplicar uma norma nova que será ainda formulada. Essa norma futura é federal, estadual, municipal, distrital, que vai disciplinar o procedimento na sua área respectiva. Então há necessidade, por exemplo, no âmbito federal, de uma lei federal que diga qual é a autoridade competente para desconsiderar o ato ou negócio jurídico em que haja aparência de dissimulação do fato gerador. Se é um órgão colegiado, se é um órgão individual, os procedimentos ou o processo previsto de contraditório, para se verificar se existe ou não alguma justificativa para que aquele ato ou negócio tenha sido realizado, portanto não caberia ser desconsiderado,

porque algum motivo social ou familiar justificaria o ato, ou se realmente para aquele ato ou negócio não existe justificativa alguma e o único objetivo foi esconder ou mascarar o fato gerador para se pagar menos tributo ou não pagá-lo, portanto é necessário realmente, como a lei diz, no âmbito federal, uma lei federal, e assim por diante que fixe todos esses procedimentos, inclusive e principalmente dizer quem é a autoridade competente para examinar isso. Se é um conselho privado, como defende o Professor Marco Aurélio Greco, que vai examinar essas questões, ou que autoridade é. No âmbito federal, o Secretário da Receita Federal?

Então, realmente não tem auto-executoriedade. É uma norma de eficácia limitada o art. 116 do CTN.

Prossegue o Procurador da Fazenda com a seguinte pergunta: “A norma acima referida trouxe benefício ao trabalho de arrecadação fiscal ou suscitou mais dúvidas do que deveria?”

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA - Realmente, a norma trouxe benefício, se bem que já existiam meios de a administração tributária desconsiderar. Agora realmente essa norma criou mais obrigações para que a administração tributária desconsidere o ato, gerou mais obrigações para o Fisco, que vai ter que comprovar o fato gerador do tributo, porque não há o uso de analogia como alguns dizem. O fato gerador tem que ocorrer realmente, apenas tem que ser escondido ou mascarado. Então não há analogia alguma. A administração tem que provar o fato gerador e tem que provar a finalidade de dissimular. Tem que provar as duas coisas então. Prevê através de um processo novo. Ou seja, a administração tributária tem que demonstrar que não existe nenhum outro motivo que justifique aquele ato, nem sequer social ou familiar, que o único objetivo foi não pagar o tributo, procurando desmascarar o fato gerador do tributo. Portanto, criou mais dificuldades para a Receita Federal, mas de qualquer maneira é importante essa norma porque viabilizou o cumprimento dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Juntamente com aquelas normas que permitem relativização do sigilo bancário, dando mais eficiência à administração tributária, aqui também permite que se viabilize mesmo, como diz o art. 145, § 1º, da Constituição, a efetividade do princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Que aqueles que têm realmente maior idoneidade econômica custeiem o pacto social dentro das suas possibilidades. É mais uma maneira de que esse princípio não fique apenas na Constituição, como um termo muito usado no Brasil, apenas para inglês ver, mas que tenha aplicação, principalmente hoje, quando a administração tributária não tem o controle prévio dos atos, não faz o lançamento *ex officio*, mas com base em elementos que o contribuinte fornece e só posteriormente vai examinar.

No mundo globalizado, no mundo de informática onde os fatos geradores ocorrem até por meio de computador, por exemplo, até a baixa de um *software* de um computador para o outro, sendo que se a parte não declarar para o fisco a administração teria quase impossibilidade de fiscalizar. Todas essas novidades na

globalização, na informática têm que conferir à administração tributária mais meios para que se cumpra o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, porque se não criaremos um *apartheid* fiscal. Aqueles que podem fugir da tributação não são tributados, têm maneiras de fugir, fazendo com que a carga tributária cresça cada vez mais para aqueles que não podem fugir da tributação, porque a questão da carga tributária não depende de o Estado ser bom ou ruim, mas da necessidade do país de custear as suas dívidas, os seus serviços essenciais e tal.

Portanto, se a arrecadação é deficiente porque há maneiras de driblar o fisco, a carga tributária tende a aumentar sobre aqueles que realmente não podem fugir da tributação, que são principalmente os assalariados, ou seja, aqueles que não podem fugir são cada vez mais tributados, gerando até uma desrazoabilidade em relação... um descumprimento do Estado democrático fiscal, uma vez que elimina a possibilidade daqueles que pagam tributos honestamente porque não têm como fugir.

Então creio que a norma é válida, mas não é auto-executável porque precisa de uma lei que já retira, no meu modo de ver de advogado, a necessidade de conhecimento pelo Supremo. Não existiria *periculum in mora* já que não há lei federal, ou estadual, ou distrital, ou municipal, disciplinando o processo no seu âmbito.

Apenas para encerrar, diria que os arts. 109 e 110 do CTN merecem alguns comentários. O CTN diz que quando existem princípios gerais de Direito Civil cabe ao intérprete tributário examinar, pesquisar o conteúdo dos conceitos desses institutos privados, mas não os efeitos tributários, ou seja, quando a matéria não é de Direito Civil, mas apenas de princípio, de doutrina civil, cabe ao intérprete tributário dar efeitos diferentes para o Direito Tributário. Quando, no entanto, a matéria, conceito ou instituto é de lei civil, não cabe ao intérprete dar outros efeitos tributários que a lei tributária não deu. A não ser que a lei tributária tenha dado um efeito específico, não pode o intérprete mudar esses conceitos, esse conteúdo dos institutos do direito privado, quando a matéria está prevista em lei civil. Quando a matéria está prevista na Constituição Federal para definir hipótese de incidência do tributo ou competência tributária, sendo lei civil, nem a lei tributária pode alterar, porque aí deve prevalecer a norma constitucional, ou seja, aquele conceito que a Constituição adotou para aquele instituto.

Portanto, há esses aspectos sobre os quais não falei devido à falta de tempo, mas entendi relevante fazer este último comentário quanto à questão de interpretação dos arts. 109 e 110, que são bastante controvertidos também.

Muito obrigado aos senhores.

III – EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

**PANORAMA INTERNACIONAL
E A EXPERIÊNCIA DA ITÁLIA**

**PALESTRANTE:
ADRIANO DI PIETRO***

*Doutor em Direito; Catedrático de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de Bolonha; Organizador do Instituto de Estudos Europeus Tributários em Bolonha e do Instituto Antonio Berliini; Coordenador do Doutorado de Direito Fiscal Europeu e autor de vários livros e artigos na área do Direito Tributário.

MESTRE-DE-CERIMÔNIAS – Gostaríamos de convidar agora para compor a Mesa Diretora dos nossos trabalhos o Professor Adriano Di Pietro, da Universidade de Bolonha, Itália, o Professor Vasco Branco Guimarães, da Universidade de Lisboa, Portugal, o Advogado Tributarista Dr. Marco Aurélio Greco, representando o Professor Alcides Jorge Costa, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, IBDT, da Universidade de São Paulo, que infelizmente não pôde comparecer devido a problemas de saúde, a Dr^a Louise Haspect, do Ministério da Receita de Quebec, Canadá, a Sr^a Diretora-Geral da Escola de Administração Fazendária, Esaf, Dr^a Maria de Fátima Cartaxo. Convidamos também, para a Presidência desta Mesa, o Dr. Jorge Jatobá, Secretário da Fazenda do Estado de Pernambuco.

Passo a palavra agora ao Dr. Jorge Jatobá, que assume a condução dos trabalhos.

JORGE JATOBÁ – Obrigado. Bom dia a todos. Sejam bem vindos ao seminário. Quero cumprimentar a Mesa e a distinta audiência e, particularmente, agradecer a honra de presidir esta sessão. Devo este agradecimento ao Ministério da Fazenda, à Secretaria da Receita Federal, na pessoa do Dr. Everardo Maciel, e à Dr^a Fátima Cartaxo, Diretora-Geral da Escola de Administração Fazendária.

Meses atrás, conversando com o Dr. Everardo, ele mostrava uma preocupação grande do governo brasileiro, tanto em nível central quanto em nível dos estados, em entender melhor a questão da elisão fiscal e criar mecanismos de defesa do Estado contra ações de planejamento tributário que, dentro da legalidade, permitissem a evasão de impostos. Nesse sentido, ele me falou com muita esperança deste seminário que agora estamos realizando, que ontem colocou inicialmente o problema da elisão no contexto das mudanças econômicas que estão ocorrendo em nível global e nacional e também no contexto das normas jurídicas.

Ontem, dedicamos a manhã e a tarde à contextualização e aos aspectos jurídicos da questão da elisão fiscal. Hoje, a sessão da manhã e da tarde, portanto todo o dia será dedicado a aprender com a experiência internacional. Então vamos ouvir ilustres palestrantes vindos de diferentes países da Europa e das Américas para nos mostrar como a questão da elisão fiscal e das normas antielisão têm sido concebidas e administradas.

Tenho a satisfação de anunciar que a primeira palestra da manhã será proferida pelo Professor Adriano Di Pietro, que terá até 60 minutos para a sua exposição. É uma pessoa de reconhecida competência e de renome internacional que nos dá a honra de sua presença.

Passo a palavra ao Dr. Di Pietro para que inicie a sua palestra.

ADRIANO DI PIETRO – Obrigado, Presidente, obrigado a todos aqueles que entrevistaram, obrigado à Esaf, que me permitiu participar de um encontro assim importante e qualificado sobre a nova lei brasileira contra a elisão fiscal. Desculpo-me, naturalmente, com todos vocês por continuar a falar na minha língua de origem, mas me agrada porque o idioma musical poderá ser muito compreendido, pelo menos o som, se não for entendido o significado das palavras.

Agradeço, então, à Esaf, porque é uma ocasião importante para que eu possa comunicar, em momento particular para o Brasil, uma experiência que, não obstante a referência italiana, poderia ser de uma visão européia. Tenho que reconhecer que os organizadores e os colegas que contribuíram com esta iniciativa devem estar particularmente orgulhosos porque dão uma demonstração importante de como uma lei nova pode ser discutida antes mesmo de ser aplicada. Este é o sinal de uma grande civilidade jurídica, é um sinal de uma experiência e de uma capacidade do legislador e da sociedade civil brasileira que gostaria de destacar.

Ao mesmo tempo, vocês têm que estar orgulhosos porque, ao discutir sobre a futura aplicação de uma lei, vocês decidiram colocar em confronto as escolhas da lei com a experiência aplicadora de um outro mundo jurídico. Também este é um aspecto que me parece de extraordinária civilidade jurídica, porque significa que desta maneira o Brasil quer se confrontar não com as soluções, mas com as aplicações, consciente de que uma lei antielisão não pode ser julgada como boa ou ruim se não sobre a base de uma capacidade de ser bem ou mal aplicada. Existem muitas boas leis que não produzem o seu efeito e muitas leis medíocres que funcionam muito melhor do que as boas leis.

A abertura internacional significa que o Brasil entendeu como o problema da elisão é não somente um problema interno. O problema da elisão é filho de uma transformação importante dos ordenamentos jurídicos, do modo de produzir as leis, do modo pelo qual o ordenamento reconhece a autonomia privada da relação entre as soluções impostas e o desenvolvimento do comércio, entre a evolução dos modelos contratuais, organizacionais, da prática comercial interna e internacional com a capacidade da administração nacional de resolver o problema da elisão. É claro que a elisão é um fenômeno que não pode mais dizer respeito aos países individualmente. Os países sabem que a elisão pode ser regulada por normas próprias que, porém, produzem os seus efeitos somente no território do país. Podem ser garantidas essas normas por uma administração que pode agir somente nas fronteiras dos confins dos países. Então, nesse quadro, é importante que o Brasil tenha decidido introduzir uma lei antielisão, uma experiência jurídica de outros países, e como deverá ser aplicada no país.

Poderia ironizar o fato de que o Brasil decide agora regular o fenômeno da elisão e se poderia dizer que, de fato, o Brasil viveu feliz até agora sem esta lei antielisão. É uma dúvida. Talvez ao final possamos verificar se a lei de antielisão para os problemas de eficácia e de responsabilidade da administração que a impõe poderá ser considerada uma escolha oportuna ou necessária. Com certeza foi uma escolha. Por isso tenho que reconhecer que o Brasil, como outros ordenamentos jurídicos europeus, decidiu pela escolha de uma legislação passar diretamente da dogmática para o direito positivo.

Desta maneira, a elisão não é mais uma categoria abstrata. Aquela categoria que colocou em crise a interpretação da norma tributária, que coloca em dificuldade a administração, que não consegue dar uma resposta às relações equilibradas entre

autonomia privada, patologias dos efeitos jurídicos e aplicação das normas tributárias sobre as quais, ontem, muitos incentivadores trataram.

Então, o primeiro aspecto importante, com a disciplina positiva. O Brasil, como outros ordenamentos jurídicos europeus, escolhe dar uma solução fiscal a um problema de caráter geral. Tantas podem ser as razões desta escolha. Com certeza, vejo por trás desta escolha os mesmos problemas dos ordenamentos jurídicos europeus: a dificuldade em dar confiança aos princípios, a dificuldade em encontrar aplicações de normas tributárias que se tornaram sempre mais específicas, minuciosas, quase em contradição com o caráter da norma abstrata em geral. Portanto, uma dificuldade que caracteriza a disciplina positiva no momento em que se quer utilizá-la. As normas antielisão são advindas, provavelmente, de uma dificuldade de aplicarem-se os princípios gerais ou as normas tributárias específicas; provêm de uma dificuldade da administração em incorrer em comportamentos econômicos do contribuinte que podem ser inspirados em razões diversas. Quando há uma dessas razões na economia de impostos, há a dúvida sobre se essa economia é uma forma de iludir proibições ou obrigações tributárias para obter embolso.

Portanto, o primeiro elemento positivo é que não terei que falar de elisão, mas terei que falar de disposição antielisão. Terei que falar então do confronto das disciplinas positivas. Esse é um aspecto comum à experiência européia. Os ordenamentos jurídicos europeus escolheram regular com as próprias normas o fenômeno da elisão, mas a escolha não é neutra. É uma escolha que significa, na Itália, assim como na França, na Holanda e na Bélgica, uma solução fiscal do problema. Uma solução fiscal do problema significa que os problemas de interpretação das normas tributárias e os problemas da relação entre as patologias contratuais - simulações, abuso, contrato em fraude à lei - permanecem, mas coexistem com a aplicação das normas tributárias, com medo das normas tributárias antielisão.

Isso significa que vocês encontrarão nos ordenamentos jurídicos europeus a preocupação, no ordenamento francês, do *abus de droit* como categoria geral, encontrarão o problema da ordenação no ordenamento britânico, porém isso significa que se trata de problemas que pertencem à relação entre o Direito Privado e o Direito Tributário e que, como tal, essa relação não é modificada pela aplicação das disposições antielisão. As disposições antielisão são, em todos os ordenamentos europeus, uma resposta tributária com ordenamentos tributários, com efeitos tributários. Diferente é a outra visão em que tínhamos que verificar as conseqüências tributárias da patologia da autonomia privada, portanto, recolocando em discussão relações entre autonomia privada, efeitos jurídicos, fato gerador e normas jurídicas oponíveis.

Eis porque tradicionalmente os problemas das patologias contratuais e do *abus de droit* quanto à lei da simulação tiveram uma aplicação difícil em todos os ordenamentos. Como lembrava ontem o nosso ilustre relator, são antes de tudo patologias da autonomia privada. Para fazer com que os efeitos que tradicionalmente a autonomia privada produz, tinha a necessidade de encontrar uma solução não tributária, mas era necessário pedir a anulação do contrato e, conseqüentemente,

reconhecer que não existia mais o fato gerador. Era algum problema de matéria de simulação, porque, com a simulação absoluta, eliminava-se o contrato simulado e, por detrás dele, não tinha nada.

Então esse é um aspecto importante. Vamos para a ordem de disposições antielisivas. Essa é uma escolha comum a todos os ordenamentos. Disposições antielisivas significam reconhecer a eficácia, os efeitos, a interpretação e a aplicação de normas tributárias que não têm, porém, o caráter de normas especiais, das intervenções extraordinárias. Os países europeus, os ordenamentos europeus escolheram, como o ordenamento italiano, colocar as disposições antielisivas no ordenamento tributário.

Vocês encontrarão na disciplina holandesa e também na italiana, na francesa e no 64 Livro de Procedimento Fiscal a disciplina da elisão, ou melhor, as disposições antielisão. E vocês encontrarão no ordenamento, não como norma especial. Esse é um aspecto sobre o qual se deve refletir, porque, ao vermos quais são as consequências de ter colocado normas antielisão no ordenamento, teremos que reconhecer que isso significa aplicar às normas antielisivas todas as normas gerais que dizem respeito àquele tributo, àquele procedimento, àqueles poderes e, eventualmente, àqueles sanções. Não podemos dizer que na experiência europeia as disposições antielisivas sejam especiais ou extraordinárias, fora do ordenamento. Colocam-se no ordenamento tributário, o que quer dizer que têm uma grande confiança na eficácia e no papel dessas disposições. Não são disposições a prazo, a tempo, não excepcionais e não extraordinárias; são parte integrante do ordenamento. Mas, como consequência, têm que ser aplicadas aos mesmos princípios que caracterizam o ordenamento no qual foram inseridas. Também esse é um primeiro aspecto, ou seja, efeito tributário das exposições antielisivas; o segundo é colocação no ordenamento de normas antielisivas.

É certo que falamos de normas antielisão, mas ainda não falamos se existem nos ordenamentos europeus modelos, escolhas, não digo comuns, mas pelo menos semelhantes. Também aqui um motivo de reflexão importante para a futura experiência brasileira. Com certeza, a alternativa estava entre os dois modelos da cláusula geral e das exposições específicas. Não por acaso eu disse porque também os ordenamentos que introduziram há muito tempo a cláusula geral - como na Alemanha, sobre a qual o Professor Lobo Torres tratará - têm e continuam tendo muitas dificuldades em aplicar essa cláusula geral. Também relevando a confiança nessa cláusula geral, a Alemanha prevê fatos geradores específicos de normas antielisão.

A Espanha manteve a norma antielisão com pouca confiança e está pensando em mudá-la. A Bélgica introduziu a norma geral antielisão, porém quis manter disposições antielisão.

Eis porque eu dizia que nesse quadro que está se definindo talvez seja mais fácil falar em disposições antielisão do que numa cláusula geral antielisão, porque a tendência é manifestar uma falta de confiança na atenção à aplicação da cláusula geral. Talvez seja uma dificuldade para uma administração, talvez seja uma dificul-

dade própria nos confrontos de uma cláusula geral, porque, geral, corre o risco de ser genérica. É uma dificuldade no confronto de uma cláusula geral que nasce das referências de um ordenamento jurídico e numa situação de tráfego de relações e trocas econômicas que são profundamente diferentes.

De qualquer forma, o resultado é que se existe uma primeira consideração de direito positivo europeu é que sem dúvida prevalece a confiança nas disposições antielisão. Aqui tenho que reconhecer que as respostas dos ordenamentos tributários são muito semelhantes, mas talvez tendam a desilusões, porque quem tem um mínimo de prática nos estudos que dizem respeito ao Direito Tributário Internacional, que siga as iniciativas das grandes multinacionais se encontrará diante de quadros e projetos de elaboração complexa que algumas vezes podem colocar em dificuldade os próprios sujeitos que irão administrá-los.

Diante dessa forte e sempre mais complexa evolução dos projetos ou das práticas antielisão, sobretudo nas relações internacionais, as respostas que os ordenamentos tributários europeus dão são, tenho que dizer, desilusórias. Porque se concentram sobre um primeiro aspecto, no sentido de que os modelos de organização se preocupam em regular formas de concentração, de divisão, de multiplicação dos sujeitos, pensando que isto seja um instrumento com o qual os operadores econômicos elidem, driblam as normas impositivas.

Atenção: não estamos ainda na lógica, na visão que diz respeito à existência do sujeito. Esse é um outro ponto sobre a interposição fictícia, que não é sempre comum aos ordenamentos europeus. O ordenamento italiano prevê, mas não o aplica quase nunca. É uma estrela de xerife que se coloca para dizer que tem uma norma aplicável, mesmo se não tem a responsabilidade de aplicá-la.

Portanto, o primeiro aspecto, aquele da organização, e um segundo aspecto, aquele dos modelos contratuais que dizem respeito à circulação jurídica dos bens ou à prestação de serviços. Também neste caso tenho que dizer que as respostas que vocês encontram nos ordenamentos tributários são desilusórias, porque há ainda uma ótica rural onde existem pais preocupados em doar bens aos filhos sob a forma de compra e venda. É uma relação ainda antiga entre sócios e sociedade, onde se fazem circular ações para, em seguida, criar o fenômeno de *dividend stripping* e onde se procura transformar *thin capitalization credit* em dividendos, ou seja, resultados da atividade, em resultados dos sócios. Um quadro que é caracterizado, no meu modo de ver, por uma visão muito limitada que valoriza os simples atos, os simples contratos, as simples formas de organização.

O aspecto mais importante da prática elisiva é o resultado que se obteve com projetos assim chamados circulares, nos quais os atos encontrados coligados se eliminam muito e, ao final, o resultado é verdadeiro, como nos lembra o velho presidente, que ao final dizia: “todos somente mudaram o hábito, mas permaneceram os mesmos.”

Ao lado desses projetos circulares existem projetos lineares, onde é feita so-

mente a coligação dos atos e contratos. Representa a passagem indispensável para obter o resultado elisivo. Porém, diferentemente dos projetos circulares, aqueles lineares são caracterizados pela produção de efeitos jurídicos ou econômicos. Portanto, uma outra e ulterior conclusão: as disposições antielisivas são disposições que, longe da prática, parecem concentrar a aplicação do legislador, ou seja, a eficácia sobre a simples organização dos indivíduos, típica de contratos.

A teoria do *step by step* parece ainda longe. Portanto, dar um juízo antielisivo sobre o complexo da operação e não sobre a operação individualmente, parece estar longe da experiência italiana, mas também francesa, belga e, veremos também, da britânica.

Por conseguinte, os aspectos mais importantes das disposições antielisivas dos sistemas tributários europeus derivam propriamente da qualificação dessas operações. Existe a descrição, mas a descrição individualmente não basta para garantir que estejamos frente a um fenômeno elisivo, com conseqüências importantes sobre o plano tributário.

Eis por que a maior parte dos ordenamentos caracteriza essas disposições introduzindo um elemento metajurídico, que poderemos dizer que é a aplicação dos ordenamentos de *civil law*, aquilo que na *common law* já estava presente faz muito tempo, ou seja, a *purpose* que os ordenamentos continentais traduzem de maneira diferente, mas que representam com certeza uma preocupação de coligar fatos geradores antielisivos com interesses, intentos, situações, razões que atendem à atividade econômica e comercial. Portanto, a Itália traduz como várias razões econômicas, a Holanda traduz como *caract imposition*, a Inglaterra faz referência a *purpose*. Porém, no momento em que se qualificam dessa maneira os fatos geradores, cria-se evidentemente uma dificuldade importante para os operadores econômicos, para a administração e para os juízes, porque introduz uma categoria metajurídica como esta, cria problemas de aplicação e não de interpretação com os quais, tradicionalmente, a administração e os juízes não estão habituados. Sabem muito bem como interpretar uma norma conforme os critérios de hermenêutica jurídica e têm mais dificuldade em garantir a correta aplicação da norma, verificando a existência de um requisito que não é um requisito jurídico. Portanto, têm dificuldade em interpretar normas antielisivas qualificadas por elementos metajurídicos. Então existe a dificuldade em dar, sob o plano de aplicação, uma resposta adequada, da qual depende a eficácia das normas, da qual depende também a imparcialidade da atividade administrativa, da qual depende a certeza do direito na aplicação dessas disposições.

Eis por que, também diante dessa dificuldade, temos algumas respostas úteis na experiência européia. Por exemplo: o interesse e as razões econômicas não podem ser considerados em termos subjetivos, mas em termos objetivos. Os termos objetivos significam também, com a tradução do *business purpose* e do *commerce purpose*, enquanto em nenhum ordenamento, a não ser no britânico, se tende a valorizar a *bonna fide purpose*, que se refere, especificamente, à motivação do sujeito, ou seja, os perfis subjetivos.

Porém, ainda uma vez nos referimos em negativo, porque temos dificuldade de definir em positivo. As ações econômicas têm que ser objetivas, mas como tais têm que garantir uma referência à relação entre aquele tipo de atividade, o setor de intervenção e o comportamento médio dos operadores daquele setor. Não basta. O interesse se desloca no plano da prova. Não basta que existam ou não existam razões econômicas ligadas à atividade. É necessário que as razões econômicas sejam fundadas, reais, existentes, válidas. Portanto, vocês entendem bem como existe uma dupla dificuldade, primeiramente de aplicar as normas antielisivas aos fatos geradores, uma garantia da razão econômica; por outro lado, que as razões econômicas estejam em grau de auferibilidade e certeza que as confirmem. Portanto, também esse é um aspecto que reflete na aplicação.

O legislador gasta poucos segundos ao usar uma palavra em vez de outra, mas o operador econômico, a administração e o juiz podem levar dez anos para aplicar as soluções que garantam a imparcialidade que se requer à aplicação de normas assim delicadas como estas antielisivas.

É certo que as razões econômicas e a *purpose* representam um elemento qualificador do fato gerador, mas em muitos ordenamentos, como aquele italiano ou também no holandês, não representam os únicos elementos que devem ser qualificados. Nesses ordenamentos, aquilo que foi eliminado pela porta, volta pela janela. O perfil subjetivo que se exclui pelas razões econômicas pode entrar quando o ordenamento faz referência a um aspecto especificamente subjetivo, ou seja, a intenção de elidir, que em termos corretamente tributários não teria que justificar uma confusão entre as patologias contratuais que pertencem à relação entre autonomia privada e aplicação das normas tributárias por um lado e, por outro lado, a aplicação das disposições antielisivas.

Eis por que vocês podem encontrar nos ordenamentos europeus formas juridicamente pouco satisfatórias, porém, certamente, autônomas, originais. Fala-se em intenção elisiva quando se diz evitar a aplicação de normas tributárias, quando se fala em evitar a observância de obrigações, quando se fala em obter benefícios, vantagens, reembolsos não devidos. Dessa maneira, o quadro das disposições antielisivas é enriquecido por elementos objetivos: qualificação de fato gerador, por outros elementos metajurídicos que pertencem às razões econômicas e também em alguns casos a perfis subjetivos.

Vocês entendem que na experiência européia são próprios esses dois aspectos que qualificam de maneira original a disciplina antielisiva. Se não há alternativa, uma intervenção normativa para qualificar como elisivos determinados comportamentos subjetivos, provavelmente teria tido o mérito de, ou introduzir presunções das quais já sabemos qual é o regime, ou de integrar, modificar, ampliar os pressupostos de fato. Não teríamos tido problemas de interpretação e de aplicação como aqueles que agora temos que enfrentar para as normas antielisivas caracterizadas por qualificação de fato gerador, elemento subjetivo e elemento metajurídico das razões econômicas.

Nesse quadro, portanto, temos que fazer uma ulterior consideração, porque com certeza temos qualificado o fato gerador com todas as dificuldades, mas ainda não estabelecemos qual seria a sanção que o ordenamento tributário quer atribuir quando se aplicam esses fatos geradores.

Ainda uma vez a resposta dos ordenamentos tributários europeus é uma resposta não muito usual, mas que, seguramente, é comum por um aspecto fundamental: os efeitos da norma antielisiva são, ou devem ser, efeitos fiscais. Dessa maneira, usando os termos de desconhecimento, de qualificação, de não-aplicação, de não- oponibilidade, o legislador tributário afirma nos ordenamentos europeus uma precisa linha de demarcação entre aplicação das normas antielisão e efeitos fiscais das patologias contratuais: simulação, abuso e negócio em fraude à lei. Por quê? É claro que quando digo efeitos fiscais significa que se trata de normas que produzem efeito somente em um ordenamento, ou seja, os fins da aplicação das normas tributárias não têm, na verdade, o interesse de intervir sobre a esfera da autonomia privada. As relações privadas, mesmo sendo conduzidas a situações qualificadas como elisivas, continuam a ser reguladas por instrumentos privados. O contrato permanece eficaz e válido entre as partes, enquanto diferente era o outro caminho sobre o qual algumas vezes se procurou seguir, precisamente aquele de reconhecer que existem efeitos tributários quando faltam efeitos jurídicos. A patologia da simulação, do negócio em fraude à lei, do negócio indireto ou do *abus de droit* é própria deste. A primeira destinação da patologia é a relação privada.

Por conseguinte, quando existem menos efeitos tributários pela desconsideração das relações privadas, é o ordenamento tributário que rege os atos dessa transformação. É dessa maneira que, implicitamente, se reconhece um princípio que, não necessariamente, os ordenamentos europeus afirmam, que é aquele da eficácia automática no ordenamento tributário dos efeitos reconhecidos pelo ordenamento civil. Portanto, as disposições antielisão representam uma derrogação desse princípio e interrompem a relação entre efeitos jurídicos privados e efeitos tributários. Se levam em conta os efeitos tributários, não se reconhecem ou deixam de lado os efeitos jurídicos privados.

Eis porque tenho que as características das disposições antielisão devem permanecer normas derogatórias no ordenamento tributário onde são estabelecidas. Eis outra razão porque é importante não qualificá-las como normas especiais ou extraordinárias. Dessa maneira, se estamos de acordo que são normas derogatórias, é claro que temos que assumir as conseqüências sobre a interpretação das normas derogatórias, que são conseqüências que envolvem disposições antielisivas.

O quadro se vai definindo. Quanto mais vamos em frente, mais aumentam as preocupações. Pode ser uma reconstrução fácil, de professor, mas disso derivam conseqüências importantes sobre a aplicação.

Uma outra conseqüência desse quadro em que vêm as disposições antielisivas colocadas num ordenamento que vê as disposições antielisivas qualificadas e caracterizadas, as disposições das normas jurídicas tributárias em senso subjetivo e

metajurídico que têm as disposições antielisivas caracterizadas por efeitos tributários, o problema da natureza delas. É claro que, sobre a base daquilo que tentei reconstruir, as normas antielisivas pertencem a uma esfera do direito formal, pertencem a uma esfera das normas que regulam o exercício do controle do lançamento da administração, pressupõem os fatos geradores das normas jurídicas tributárias. Não devemos modificá-los, como seria natural para uma norma substancial. Portanto, no âmbito da disciplina procedimental, no âmbito do Direito Tributário formal, podem ser colocadas, também aqui com ulteriores conseqüências, porque as conseqüências importantes são todas aquelas relativas à responsabilidade e eficácia da ação administrativa.

O que significa? Significa que neste quadro a administração deverá ter a responsabilidade do ônus da prova como natural conseqüência de ter colocado as disposições antielisivas em um quadro geral de ordenamento e de ter atribuído a elas efeitos exclusivamente fiscais e não de autonomia privada. Prova da existência dos fatos geradores nas normas jurídicas tributárias, dos fatos econômicos. Prova da intenção. Sobre isso, tenho que dizer que a experiência européia é unânime. A aplicação das normas antielisivas corresponde, por responsabilidade de prova, à aplicação de outras normas procedimentais, mas isso provoca uma outra conseqüência da qual a administração tem que estar consciente: existe o ônus da prova para justificar e legitimar a aplicação das normas antielisivas. Mas, uma vez que conseguimos dar o ônus da prova, espera provavelmente a administração a responsabilidade mais grave. Por quê? Porque desconsiderar “os efeitos dos fatos geradores considerados elisivos” significa colocar a pergunta sobre quais normas devem ser aplicadas, quais regimes devem ser atribuídos à operação. Vocês têm que entender que neste caso a dificuldade é tão maior quanto as operações de diferimento consideradas elisivas são complexas. Temos que identificar quais são as normas que se querem evitar, quais as disposições que se querem contornar, quais valores podem ser considerados indevidos, identificá-los, justificá-los e calculá-los. Isso representa um encargo para a administração de extraordinária responsabilidade, assim como a responsabilidade de traçar normas legais se manifesta no plano da previsão legal. É claro que o ônus da prova a cargo da administração, a reconstrução do regime aplicável, o montante a ser recuperado, têm que obedecer a um diploma legal.

Atenção, porque também sobre o aspecto da previsão a experiência européia prevê uma influência da evolução do Direito Administrativo. Então vocês têm que admitir que a motivação da previsão não é mais tradicionalmente considerada como uma forma para garantir a defesa do contribuinte, mas se tornou um requisito de validade da previsão administrativa. Todas as dificuldades na interpretação ou na aplicação das normas antielisivas e na quantificação dos impostos a recuperar encontram esse “beco sem saída” da motivação da previsão administrativa como requisito de validade. A França, a Bélgica e a Itália adotaram esse tipo de imposição. Todos os problemas de interpretação e de aplicação das normas antielisivas correm o risco de se tornar problemas de validade da previsão final.

Nesse caso, destaco como o juízo sobre a legitimidade na previsão seja enfim um elemento sobre o qual incidem experiências européias. O juízo decide sobre a legitimidade. Para alguns pode decidir também sobre o mérito, mas com certeza decide sobre a legitimidade, como na Itália, na França e na Bélgica.

Por fim, a dificuldade e a responsabilidade da administração se manifestam também sobre o último e não menos importante aspecto: como conciliar a aplicação das disposições antielisivas que com certeza se impõem em um território neutro entre o lícito e o ilícito, entre a violação das normas e o controle das normas?

Aqui está o problema que vocês já devem ter imaginado, o problema das sanções. Tenho que dizer que também neste caso a experiência européia pode ser útil e significativa, porque a tendência que se manifesta nos ordenamentos europeus é aquela de ligar as sanções do ponto de vista objetivo a todas as diferenças entre quanto declarado pelo contribuinte e quanto lançado pela administração. Desvaloriza-se fortemente na reconstrução das sanções tributárias na Europa a causa, a origem, a justificação e essa diferença.

Digo isso porque, nessa perspectiva do ponto de vista objetivo, o lançamento feito pela administração para aplicar disposições antielisivas coloca em evidência esses elementos objetivos e uma diferença entre o declarado e o lançado. Isso é suficiente mesmo se não existir a violação, o ilícito, para muitos ordenamentos, para aplicar a sanção. O que podemos encontrar para justificar uma não-aplicação da sanção, quando estamos diante de um lançamento justificado pela aplicação antielisiva e por uma outra tendência européia, que é aquela de valorizar fortemente o elemento subjetivo do ilícito?

Eis por que aparece em muitos ordenamentos europeus, não somente naquele italiano, o elemento da consciência, da culpabilidade. É claro que o elemento subjetivo torna difícil, quase impossível justificar a aplicação das sanções, quando a divergência entre o declarado e o lançado é imputável à aplicação de normas antielisivas. Porque a aplicação de normas antielisivas é própria daquelas características originais da justificação ou também das razões econômicas ou a intenção de contornar simplesmente, não de violar as normas, não podem ser conciliadas com as características tradicionais do dolo, da culpa grave, que caracterizam as escolhas do ordenamento europeu nesse perfil, nessa perspectiva, como uma tendência à simulação, seguindo também a experiência dos precedentes dos tribunais em Estrasburgo, à sanção imperial.

Portanto, nesse quadro que se delineou na experiência, há uma reflexão que acho que se impõe de maneira fundamental: as normas antielisivas têm sua destinação destacada pela aplicação. Somente quando se garantir uma aplicação que assegure uma imparcialidade, que assegure certeza, que assegure a relação entre o contribuinte e o fisco no âmbito do procedimento de lançamento, que permita ao contribuinte dar informações, mas que obrigue a administração a considerar a atividade de controle; somente se existir uma eficácia contraditória com uma posição paritária com o contribuinte, então todas as responsabilidades que as normas antielisivas prevêm,

descarregando sobre a aplicação a dificuldade delas de ordem interpretativa e sistemática, poderão ser resolvidas.

Ao contrário, acredito que seja difícil para o ordenamento julgar se mantém antielisivas, ou assegurar incertezas, ou aceitar utilizar princípios gerais que as normas antielisivas consideraram para serem superadas. Aqui inicia o discurso onde o problema da antielisão termina, ou seja, o lançamento do ordenamento tributário ou formas de imposição de poderes de lançamento.

Substancialmente, temos que reconhecer que na experiência européia, a aplicação das disciplinas antielisão fizeram refletir sobre aquilo que provavelmente antes não tinha sido considerado, ou seja, as causas dos comportamentos elisivos e as dificuldades do ordenamento em dar uma resposta. Provavelmente, a aplicação das disposições antielisivas nos obrigará também a fazer essa reflexão.

Obrigado pela paciência de vocês.

JORGE JATOBÁ – Há uma primeira pergunta: “Se a previsão legislativa é condição de validade das normas antielisivas, a norma editada para esse fim deverá ser taxativa, qual seja, deverá especificar limitadamente quais atos podem ser desconsiderados ou viciados? Se afirmativa a resposta, qual margem de discricionariedade restará à autoridade fiscal para reconhecer e desconsiderar novas normas de elisão?”

ADRIANO DI PIETRO – Estou grato pela pergunta, porque é precisa. A minha exposição é muito rápida. Com certeza, as escolhas de disposição antielisão têm alternativas na cláusula geral. Tiveram a força e a eficácia pela precisão e pela taxatividade, senão estaríamos diante de uma situação intermediária em que a taxatividade e a previsão dizem respeito ao perfil objetivo. A taxatividade não poderá dizer respeito ao perfil subjetivo ou àquele das válidas razões econômicas e é sobre aquilo que pode vir em perspectiva o que a administração chama de discricionariedade.

Posso também estar de acordo, mas gostaria de qualificar como responsabilidade, porque, repito, não se trata somente de discricionariedade, mas de reconstruir elementos metajurídicos ou subjetivos tendo os mesmos poderes de controle que estão previstos para a reconstrução dos elementos jurídicos dos fatos geradores das normas jurídicas tributárias em geral. Portanto reconheço que existe uma autonomia da administração, não para o aspecto objetivo, mas para o aspecto subjetivo ou das razões econômicas. Porém, essa autonomia é muito mais ampla quanto mais prevê uma responsabilidade da administração. Mais autonomia, mais responsabilidade. E responsabilidade significa, como eu disse, garantia do contraditório na atividade e no procedimento, significa ônus da prova, significa motivação da previsão. Caso contrário, a autonomia da administração não corretamente, mas não completamente exercitada será censurada pelo juiz, eliminando a previsão, anulando a previsão ou mesmo tendo por infundada a sua pretensão. A taxatividade sob os aspectos objetivos,

que são aqueles menos qualificados e, por outra parte, os espaços de autonomia de perfis subjetivos e de controle sobre as razões econômicas válidas que, porém, provocam um aumento de responsabilidade da administração sobre o contraditório, sobre o ônus da prova e sobre a motivação da previsão.

Segunda pergunta: “O senhor considera que a aplicação de norma antielisão configura uma analogia excepcionalmente concedida pelo ordenamento para estender o fato gerador a hipóteses não previstas pelo legislador?”

ADRIANO DI PIETRO – Agradeço também por esta pergunta porque, não com uma prudência muito italiana, procurei concentrar todo o estudo sobre a aplicação das disposições antielisivas e não coloquei em discussão os problemas gerais sobre a interpretação, sobre a aplicação que considerava superada pela disciplina antielisiva. Por que não posso seguir o caminho das analogias para disposições antielisivas? Porque o caminho da analogia pertence à integração do direito substancial. Portanto, posso estar de acordo sobre o fato de que na reconstrução dos fatos geradores das normas jurídicas tributárias nas lides do consumo, da produção de diferentes fatos geradores, se pode discutir, dependendo dos casos, pode-se utilizar a analogia, mas independentemente da solução que não quero dar, repito, com prudência italiana, relembro que a analogia, neste caso, se aplica.

A preocupação que manifestei é que as disposições antielisivas, por todas as razões que eu disse, pertencem ao mundo procedimental, ao mundo de direito formal. Portanto, como tais, não envolvidas em problemas de analogia como classicamente se impõe.

Eis por que retenho que o problema da analogia era muito tratado quando se devia discutir, quando tinha que se colocar uma solução interpretativa ou aplicativa de normas não especificamente antielisivas.

Aqui temos normas antielisivas que dão já uma resposta típica, prevista, regulada àquilo que eu dizia da passagem da dogmática ao direito positivo. O problema da analogia, acho que diz respeito ainda à perspectiva da dogmática, quando nós temos que considerar os princípios. Aqui temos que considerar disciplinas específicas.

Última pergunta: “Os juízes italianos e europeus em geral não têm dificuldades em fazer a separação dos efeitos tributários em questões e contratos civis formalmente perfeitos para desmascarar o efeito elisivo?”

ADRIANO DI PIETRO – Isso é um outro aspecto da visão. Procurei, com a minha responsabilidade, definir as disposições antielisivas como disposições regulatórias porque reconheço que, pela experiência européia, existe um princípio que retém oponível à administração os efeitos jurídicos coligados à autonomia privada. Eis por que dizia que todas as vezes em que existem patologias no contrato devem ser eliminadas sob o plano judiciário. Por conseguinte, poderão justificar a não-aplicação das normas impositivas gerais.

Aqui, ao invés, eis porque a pergunta, a novidade é uma derrogação deste princípio, uma derrogação que consente aos juízes italianos e europeus aplicar as normas antielisivas no sentido de que não sejam reconhecidos efeitos jurídicos que naturalmente teriam que ter sido reconhecidos. Na verdade, teriam que ter um aspecto de debate muito importante que não tem relevância teórica geral somente, mas que diz respeito à discussão de uma teoria tradicional que desqualifica fortemente os perfis jurídicos do fato gerador das normas jurídicas tributárias. O fato gerador é um fato e não tem relevância para a qualificação jurídica, porém, provavelmente, há necessidade, nesse quadro de elisão, de refletir sobre o fato de que são os próprios efeitos jurídicos que se introduzem e não se produzem para justificar a aplicação ou a não-aplicação das normas.

Portanto, em definitivo, tenho que reconhecer que os juízes tributários italianos ou também de outros países, na Europa, aplicando as normas antielisivas, não consideram os problemas da derrogação. Aplicam as normas antielisivas.

JORGE JATOBÁ – Muito obrigado, Professor Adriano Di Pietro. Agradecemos mais uma vez pela palestra.

III – EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

EXPERIÊNCIA DE PORTUGAL

VASCO BRANCO GUIMARÃES*

*Pesquisador do Centro de Estudos Fiscais da Administração Tributária do Ministério das Finanças de Portugal; Professor da Universidade de Lisboa; Co-Diretor Europeu do Programa de Cooperação Técnica Brasil/Esaf/União Européia na área de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal e representante de Portugal no Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE

VASCO BRANCO GUIMARÃES – Queria começar por agradecer o honroso convite que me foi feito pelo Secretário da Fazenda, Everardo Maciel, cumprimentar o Presidente da Mesa, Dr. Jatobá, e realçar e agradecer a forma como sou recebido na Esaf pela sua Diretora e por todo o seu pessoal e pela excelência da forma como esses encontros científicos são organizados, permitindo a troca de experiências e o crescimento mútuo pela troca de idéias.

O tema que aqui me traz é o da experiência portuguesa no campo da elisão fiscal. Começaria por tentar definir o que estamos a falar, porque tive o cuidado de fazer o trabalho de casa e li com atenção a doutrina brasileira. Parece-me que estamos num momento de reflexão, num momento de aprofundamento, portanto os conceitos, embora firmes, estão ainda na fonte, como quando a água sai da fonte. Estão todos a borbulhar numa mistura entre ar e água que não ajuda a sedimentar os raciocínios e a consolidar o objeto preciso das nossas reflexões.

Tive o cuidado de, no trabalho escrito que está à sua disposição, remeter para a doutrina brasileira, porquanto não só diretamente acessível, como está lá tudo. Nenhum dos palestrantes que vêm do estrangeiro tem a ilusão de pensar que vêm trazer conceitos novos ou que já não estejam na doutrina brasileira, que é ilustrada e atualizada em relação a tudo aquilo que se faz no exterior sobre essas matérias.

Remeti a Marco Aurélio Greco, que está à mesa conosco, para definir o conceito de elisão. Já ouvi aqui falar em elisão lícita e elisão ilícita. Prefiro que elisão seja sempre lícita, que evasão seja ilícita e que fraude seja fraude. Se nos assentarmos nesses três conceitos distintos, temos uma definição de objeto que nos permite caminhar e aprofundar o conjunto dos problemas que temos e evoluir na discussão sem chamarmos à discussão de elisão as questões de evasão e sem chamarmos às questões de elisão as de evasão ou de fraude.

Elisão é um comportamento prévio, lícito, por atos que são permitidos na lei. É disto que estamos a falar. E o que queremos é saber se é possível à administração não dar efeito tributário a atos prévios, lícitos, praticados de acordo com o sistema legal num determinado espaço e desconsiderar, ou seja, dizer que não relevam para efeitos fiscais aqueles atos praticados licitamente, de livre vontade e dolosamente pelo contribuinte. É isso que estamos a falar.

Há que se distinguir desde logo entre elisão interna e elisão internacional. Também aqui as confusões terminológicas são perigosas. Os franceses não têm uma expressão equivalente à de *tax avoidance*. Como vocês sabem, esta é a expressão inglesa para planeamento fiscal, como se diz no Brasil.

O que acontece é que pegaram na expressão e identificaram elisão como evasão fiscal internacional. Não é disso que estamos a falar, não está no objeto da nossa consideração a evasão ou a elisão fiscal, o planeamento fiscal internacional. Isso é outra matéria, tem outros pressupostos, outros considerandos, outras formas de execução e de combate. Estamos tentando sintetizar e objetivar aquilo que é o tema da nossa intervenção: a elisão interna.

É evidente que resulta disso um conjunto de problemas que é complexo. Re-

parem: o contribuinte praticou atos lícitos, permitidos pelo ordenamento jurídico. Fê-lo de acordo com a autonomia da vontade, que tem proteção no sistema legal e eventualmente na Constituição. Dispôs ou não dos seus réditos de acordo com o direito da propriedade privada, que também tem proteção constitucional. Portanto é normal que haja perplexidades, que haja problemas em perceber como é que um ato lícito, um ato normal, permitido, pode ser desconsiderado para efeitos tributários.

Penso que aqui toco no nóculo da questão, esta é a questão, é aqui onde temos as perplexidades. Nisso vou tentar dar o meu contributo para cogitação da questão.

Eu os convidaria a fazer aquilo que vou designar como um mergulho na origem do princípio da legalidade tributária. Peço desculpas pela palavra mergulho, espero que gostem d'água e peço desculpas pela idéia de que vamos rever ou tentar perceber a origem desse preceito.

Os grandes autores atuais, os mais valorizados, já nem citam a questão. Aprendemos na universidade e nos manuais que o princípio da legalidade quer dizer que não há tributo sem lei, que tem tipicidade fechada. Isso nos é dado como sendo uma fé a cumprir, ou seja, como sendo uma coisa julgada. Ninguém sequer vê como foi assim, por que é assim, qual é a origem disso ser assim.

Penso que este é um raciocínio importante porque nos permite perceber o porquê de algumas coisas e eventualmente termos respostas que vão ou aquietar as nossas dúvidas, ou torná-las mais firmes na perspectiva de resposta a tal objeto que foi definido como de reflexão.

O princípio da legalidade é geralmente apontado como tendo surgido na Inglaterra de 1215, com aquilo que se chamou de Magna Carta. E os autores, aqueles que ainda falavam disso, identificam nesse fenômeno que aconteceu em 1215 uma reunião entre o Rei João Sem Terra e os nobres saxões, em que eles disseram ao rei que não aceitavam ser tributados sem serem ouvidos sobre a tributação, ou seja, para que houvesse tributação designada pelo rei era indispensável que eles consentissem nesse desiderato.

Por que isto é assim? É assim porque efetivamente a tradição saxônica é de que o rei é um entre iguais, é o primo interpartes, ou seja, o mais qualificado entre os iguais. O rei era de origem normanda, da região francesa da Normandia, em que é tradição o rei decidir como queria em função da situação. O que acontece? Os nobres saxões são sistematicamente confrontados com cobranças de impostos que não conheciam, que eram contrários à tradição local, que visavam unicamente refazer o tesouro do rei, que estava envolvido nas Cruzadas, numa série de aventuras exteriores que eram muito dispendiosas, portanto, desequilibrou-se aquilo que era o *status* social entre a nobreza saxônica e o rei de origem normanda. É desse fenômeno medieval, que depois de estudo com cuidado se vai verificar que não tem de todo, na altura, a importância que veio a ter mais tarde, no estudo dos Estados Unidos, quando redescobrem a idéia da Magna Carta.

Só para vocês terem noção – digo isso no meu trabalho escrito –, houve inúmeras revisões daquilo que era a Magna Carta. A Magna Carta era sistematicamente reprovada pelo rei por pressão das assembleias e das cortes inglesas. O fato, por exemplo, dela não ter sido reprovada determinou que um dos reis tivesse a cabeça cortada. Era Carlos II, que estava casado com Catarina de Bragança, que era portuguesa. Espero que não tenha sido por causa disso que lhe tenham cortado a cabeça. E é, digamos, na recusa da renovação da Magna Carta que surge o *petitional rights*, que é um pedido da assembleia de que os impostos sejam aprovados por ela e depois o famoso *bill of rights*. Já estamos, portanto, no ano de 1600 em que, de fato, fica determinado que não há impostos sem consentimento da assembleia representativa.

Esse fenômeno, que é histórico, aparece consolidado na expressão *no taxation without representation*. É uma coisa que a maior parte dos autores gosta de dizer, fica bem. É uma expressão que no fundo significa que o governado tem direito a votar, a conhecer os impostos que vão incidir sobre ele. Reparem que não estamos numa lógica contratual, mas de consentimento, ou seja, o governado tem que consentir, tem que conhecer os impostos que lhe vão ser aplicados e isso se faz através de uma assembleia representativa. Por isso se fala em autotributação, ou seja, os governados aceitam que haja impostos, aceitam que esses impostos lhes sejam impostos – perdoem-me a tautologia – e vão saber quanto vão pagar, como vão pagar. Há aqui uma relação social de consentimento.

Já estou a ver os advogados tributaristas da sala esfregarem a mão de contentamento e a dizer: pronto, está visto. Se estamos a violar o princípio do consentimento, logo a gene do princípio da legalidade, a desconsideração está contra a gene, logo aqui está um argumento a mais para claramente defendermos que esta lei não é possível.

A tipicidade fechada, todos os outros conceitos, proteção da confiança, segurança jurídica, são decorrências desse princípio da legalidade, são corolários, consequências lógicas da idéia de que há uma lei que define qual é o imposto, esta lei é aprovada, definida pelos governados e o governante só pode aplicá-la desde que passe por esse processo de desaprovação.

Chegando aqui, queria desiludir os advogados tributaristas que já esfregavam as mãos de contentamento, porque o princípio da legalidade não se esgota neste primeiro fenômeno. Há um fenômeno de que o Professor Marco Aurélio trata, que é o da Revolução Francesa, que vai fazer uma interpretação própria daquilo que é a legalidade e vai colocar – perdoem-me a imagem – a lei no lugar do rei.

Vocês conhecem a citação de que preexistia à Revolução Francesa o poder absoluto. Depois de aprofundado, não era bem como nós dizíamos, porque, só para vocês terem presente, o rei podia fazer leis efetivamente, mas elas, para serem válidas nas regiões, tinham que passar pela aprovação de um tribunal regional que se chamava parlamento. O que faziam os juizes do tribunal regional, que eram geralmente aristocratas liberais, era demorar um, dois, três, às vezes quatro ou cinco anos a fazer a aprovação para que entrasse em vigor a norma de que eles não gostavam.

Portanto, a idéia de que o rei punha e dispunha a seu bel-prazer não tem contexto histórico; não era bem assim, era quase assim. Apesar de tudo, esse pormenor era de limitação.

O que faz um rei absolutista na França? Ele vai pegar um sistema e criar a lógica dos intendentos do rei. O que é isto? Como ele não pode ultrapassar a aprovação do tribunal regional que a ponha em vigor, cria uma estrutura que dependa diretamente dele e vai fazer aplicar a lei diretamente.

Como vocês sabem e a história ensina, há a Revolução Francesa, o poder passa por uma fase revolucionária, cortaram-se muitas cabeças naquela altura, portanto, o Carlos II foi só o primeiro de uma série de corta-cabeças na história da Europa. E quando Napoleão chega ao poder, há a absoluta necessidade de ter um Estado que não tenha oposição da aristocracia antiga, da aristocracia liberal, que não concordava com o absolutismo de Napoleão. O que fazem? Vão buscar a estrutura que o Luís XIV tinha criado, também o Luís XV e XVI tinham criado, os intendentos do rei, e criam uma estrutura de exercício do poder piramidal. Pensem em Kelsen, nos que são juristas. Portanto, utilizam, pegam na estrutura da pirâmide e aplicam a lógica do poder. Isso significa que a assembléia aprovava a lei, eu ficava com o poder de aplicar e dispensava a aprovação quer dos tribunais, quer do próprio controle dos tribunais. Há uma lei da Revolução Francesa que diz que é crime o juiz interferir com a atividade da administração. Vocês estão vendo o que isso significa em termos de poder. E é assim que se constrói o império e é assim que é o silêncio nas guerras que andaram por toda a Europa.

A França hoje tem museus fantásticos, grande parte desses museus estão fornecidos com peças de Portugal, da Espanha, da Itália, de tudo quanto é país do mundo, porque obviamente eles levavam os espadartes que pegavam, cuidavam e, graças a Deus, guardavam no museu. Enfim, mas muita coisa se estragou pelo caminho.

Reparem que estamos frente a uma outra concepção da legalidade, em que a lei é o poder, a lei é transformada em categoria autônoma de total independência e relevância, mas o poder é um poder de executar diretamente, é um poder administrativo, é um poder direto, daí o poder em fazer regulamentos na França. É um dos poucos países onde ainda hoje é possível a administração criar a sua própria lei, fazer a sua própria lei baseada, por exemplo, num preceito constitucional diretamente, sem passar pela aprovação da assembléia. É outra concepção de lei, é a lei que se basta a si própria, ou seja, a lei é autônoma, basta-se a si própria, não precisa de nenhuma discussão judicial ou de intervenção para poder ser aplicada.

Ora, temos aqui dois conceitos de lei, um conceito anglo-saxônico de lei e um conceito francês ou continental de lei, que leva a que o princípio da legalidade passa a ser em muitas situações confundido com mera aplicação de lei.

Ora, queria chamar atenção que estado de legalidade não é a mesma coisa de estado com lei. Todas as ditaduras tiveram lei, é evidente, todas as condenações que existem e que são consideradas como injustas têm por trás uma lei que as auto-

riza. Portanto, não é a mesma coisa. Legalidade pressupõe o respeito a um conjunto de princípios, aplicação da lei é outra coisa. Portanto, a lei pode ser ilegal, no sentido em que desconforma outra lei superior, ou em si mesma transmite valores que não são aceitáveis.

Por que chamo isso à colação? Porque o princípio da legalidade pressupõe duas coisas: primeiro, que a lei é o meio de atuação da administração, o instrumento de atuação, mas também é o seu limite, ou seja, há uma limitação que está insita à individualidade, o que dá simultaneamente garantia do contribuinte no caso concreto que nos afeta. Ou seja, uma lei que seja só poder, que não tenha a contraparte da garantia ou do limite e uma lei que viola a legalidade tributária tal como ela é geneticamente criada e depois, digamos, moldada pela concepção francesa de lei, numa gênese que é em si anglo-saxônica.

Devo dizer que a história da Europa está cheia de exemplos de ilegalidades anteriores à Magna Carta, posteriores à Magna Carta etc. e tal, mas por uma questão que até sei qual é, a Magna Carta foi que surgiu como sendo o grande instrumento. E a razão é simples. É que os teóricos norte-americanos redescobriram a Magna Carta e deram-lhe uma dimensão que ela não tinha no todo, nem na altura, nem no contexto, mas que justificava um conjunto de princípios de que os Estados Unidos eram defensores e de que fizeram a exportação do ponto de vista dos valores.

Só para dar um exemplo, o Professor Berliri, que é da Universidade de Bolonha, durante a guerra ficou travado, entre aspas, num determinado sítio, aquela situação de refugiado etc., e como não tinha mais livro nenhum para ler, descobriu um determinado manuscrito do Bártolo Salsoferrato, que é um jurista medieval. E, como não tinha mais nada para ler, dedicou-se à leitura em latim dos inúmeros volumes do Bártolo Salsoferrato. E fez essa coisa fantástica, que foi agora reeditada, em Bolonha, por iniciativa do Professor Di Pietro, que são as disposições tributárias dos escritos do Bártolo Salsoferrato. E é impressionante vocês verificarem, por exemplo, na Idade Média, a capacidade contributiva estava lá, a distinção e a relação da família estavam lá, a elisão fiscal estava lá, tudo estava lá, quer dizer, nos escritos medievais já estavam os conceitos que nós hoje debatemos com grande força a favor ou contra algo que foi discutido, eventualmente, no tempo da Idade Média, escrito, discorrido etc. e tal.

Para vos dizer que por mais brilhantes que vocês possam ser, incluo-me entre aspas, eventualmente estamos a discutir coisas que já foram discutidas, coisas em outro contexto, mas com o mesmo pressuposto e aquilo que temos que ter em relação à discussão é uma enorme humildade de tentar perceber o que está em causa quando alguma coisa acontece nesta área. Se tivermos essa atitude, eventualmente seremos proficuamente produtivos. Se não tivermos, provavelmente corremos o risco de dizermos coisas que já foram ditas por cinquenta ou cem autores, ou eventualmente de não dizer aquelas que interessam dizer e sobre as quais interessam efetivamente debatermos.

Depois deste mergulho, e peço desculpa pela expressão, nu naquilo que é gênese do princípio da legalidade tributária e nas suas conseqüências em termos de

concepção, gostaria de tentar enquadrar como vejo a questão da elisão fiscal.

Há muitas abordagens possíveis, como é evidente. Começaria por dizer que entendo que a questão do planejamento fiscal é uma questão que começa a preocupar obviamente as empresas. É que nenhum empresário que mereça o nome deixa de calcular os custos do seu investimento. E nos custos do seu investimento, o custo fiscal é obviamente uma questão importante. Vejam, por exemplo, no Brasil. Quando as multinacionais optam por Minas Gerais em detrimento de São Paulo ou outra situação qualquer, por que o fazem? Qual foi o argumento entregue pelos governos dos Estados para conseguir convencer o investimento, ou induzir ao investimento? Foi de fato a manipulação, a alteração e a negociação em sede de ICMS.

Portanto, não tenhamos nenhuma ilusão de que o custo fiscal é algo importante quando se planeja o investimento. Este é um dado que tem que ser aceito, tem que ser analisado como sendo algo inerente à própria atividade econômica. Ou seja, vocês não podem dizer: a sua obrigação é ser empresário, é gerar lucro, é criar emprego. Depois dizer: mas não pode fazer planejamento do ponto de vista de tal coisa. Isso não é possível, há aqui uma impossibilidade lógica. Temos que aceitar que isso é legítimo, é normal e mais, é condição de sobrevivência da própria empresa, porque uma empresa que faz planejamento no sentido de que programa seus custos e a que não faz, a que programa terá muito mais condições de sobreviver do que aquela que não faz. Isso é verdade no mercado interno e é ainda mais verdade na concorrência com o mercado externo, porque multinacional não brinca em serviço, como se costuma dizer, é sério, é programado, é exaustivo e tem princípio, meio e fim. E quem não faz assim está brincando com a economia, não está fazendo economia, está brincando com ela. Até pode criar emprego, até pode ser pessoa importante, mas eventual e inevitavelmente numa lógica de concorrência será ultrapassado por aqueles que a fazem com princípio, meio e fim.

Posta esta primeira questão, há aqui uma outra que é aparentemente contraditória, qual seja, a de que o Estado é cada vez mais um Estado social. Aquilo que é exigido do Estado é que dê cada vez mais saúde, cada vez mais transporte, cada vez mais educação, cada vez mais polícia, cada vez mais segurança. Ora, o Estado não pode fazer isso sem recursos fiscais. As outras receitas que o Estado tem não são relevantes. A receita patrimonial não é relevante, a receita do investimento não é relevante. O imposto é a principal receita do Estado, que lhe permite efetivamente responder as procuras, as demandas que existem do ponto de vista daquilo que lhe é exigido.

Então temos aqui uma contradição. Vocês poderiam dizer: mas a contradição é ultrapassável, porque no fundo eu planejo muito bem, gero lucro, vou tributar o lucro, portanto tenho mais lucro. Mas não é assim. É que o custo fiscal é um custo *a posteriori* sobre o lucro, ou na indução e no cálculo do próprio preço no caso do imposto indireto. Numa situação e noutra é função do empresário tentar pagar o menos possível. Por quê? Porque se eu pago imposto, se precisa de dinheiro, tem que ir ao banco pedir, mas banco cobra juro. O raciocínio é: não, vou tentar ficar com este que eu já tenho, ir ao banco não, porque custa dinheiro. Então temos aqui uma

contradição, que é uma contradição econômica entre aquilo que é obrigação do empresário, por um lado, e aquilo que são as responsabilidades do Estado, por outro.

O Estado quando cria uma norma antielisiva, visa assegurar receita. E quando visa assegurar receita é porque necessita dessa receita para responder a algo que a sociedade lhe exige. Reparem a contradição e a dialética que se gera entre, por um lado, o interesse do empresário, microeconômico, e o interesse macroeconômico do Estado em reciclar receita e redistribuir essa mesma receita.

As respostas que são dadas a esta questão o Professor Di Prieto descreveu-as, reviu essas questões, são efetivamente a via da interpretação, uma via basicamente seguida pela Inglaterra. Vou chamar atenção que nem sequer se pode falar em anglo-saxônica, porque anglo-saxônica é uma designação vasta e há vários tipos de soluções em cada um dos países, mas a via da interpretação: há expressões inglesas que visam assegurar que existe uma legislação de acordo com aquilo que o legislador pensou. Isso é possível num sistema anglo-saxônico, onde a norma é genérica e abstrata, mas em que o juiz interpreta a lei, ou a administração interpreta o sentido da lei. É muito mais complicado num sistema continental, como é efetivamente o brasileiro, embora com conciliações e incidências lógicas anglo-saxônicas, até pela influência do *big brother*, que faz sentido, tem a ver com as relações econômicas, tem a ver com o próprio desenvolvimento. Mas é, apesar de tudo, ainda um sistema continental e isto é muito complicado, porque a lógica de interpretação vai por em causa a lógica da segurança. É que enquanto num sistema anglo-saxônico o particular vê no juiz uma garantia de legalidade, porque vai interpretar e aplicar corretamente a lei e vai fazer Direito de alguma maneira, nos sistemas que assim não são, o contribuinte prefere ver tudo claro na lei, porque não tem confiança, olha para a administração com desconfiança e não com confiança. Ou seja, não tem a garantia de que a interpretação vai ser correta, que não lhe vai ser prejudicial quando da sua aplicação.

É evidente que nessa dicotomia, contribuinte e administração, o juiz pode desempatar e vai dizer o que é de fato aplicável ou não àquele caso em concreto. Esta confiança existe, é a confiança no judiciário, é uma confiança que penso que existe no Brasil e genericamente nos países que têm esse tipo de problema.

As respostas dos sistemas continentais são geralmente de dois tipos: a adoção de uma cláusula geral ou criação de situações específicas que são contempladas na lei; ou então aquilo que chamam de uma mistura entre as duas, é a cláusula geral impor situações específicas que vão sendo efetivamente tratadas e que tratam diretamente da questão.

Queria aqui chamar atenção de que isso por si só não deve levar a qualquer espécie de reação primária, porque, reparem, quem sabe Direito Tributário, e pressuponho que todos na sala sabem, têm presente que os conceitos próprios do Direito Tributário existem, o conceito de direção efetiva, o conceito do estabelecimento permanente, do estabelecimento estável, não é um conceito jurídico, é um conceito fiscal e que tem como único objetivo garantir que haja tributação. E no entanto, todos nós acordamos com o desjejum e deitamos à noite com esses conceitos tranqüila-

mente, sem que isso nos suscite qualquer espécie de problema, achamos isso normal. Mas manipulamos os conceitos e tentamos criar lógicas de conceitos, os que estão do lado do planejamento, e os que estão do lado da discussão tentam contrariar esse planejamento utilizando esses mesmos conceitos.

Portanto, o Direito Tributário não é um direito rígido, é um direito que foi criando conceitos próprios, cujo único objetivo é assegurar a tributação. Aprendi na faculdade, a Clássica de Lisboa, que é um direito finalista, o que conta é a receita, é o resultado, é a afetação, é o cobrar, isto que é importante em Direito Tributário, o resto é pormenor, vamos ver, vamos discutir.

Então, há que ter presente que esse escopo do Direito Tributário, esse finalismo autista do Direito Tributário é essencial compreendê-lo e aceitá-lo, porque é assim. E assim não só do ponto de vista do conceito próprio, como é assim do ponto de vista dos poderes que são concedidos à administração na aplicação da lei. É evidente que isso tem que ser entendido com os cuidados necessários, que já vamos ver e já vamos tratar, para tentarmos dar uma contribuição para o seu tratamento.

Queria dizer-lhes também que a doutrina portuguesa e a própria jurisprudência reconhecem a existência de elisão fiscal, elisão como conceito lícito, notem, não como conceito que se tem que desconsiderar. A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo Português que diz que este é um caso de elisão fiscal perfeitamente aceito, normal, não tenho que desconsiderar, não tenho que transformar, o contribuinte pode praticar esses atos, ele é autorizado do ponto de vista legal.

Isso é extremamente importante, por isso tentei fazer uma delimitação do objeto, porque falar de elisão é uma coisa, falar de evasão é outra, falar de fraude ou dissimulação é outra distinta, não podemos nos baralhar na lógica ou no pântano dos conceitos sob pena de não conseguirmos perceber o que está subjacente.

Aqui faço referências, vocês têm isso num texto escrito. O que de fato acontece? O que acontece é que vocês têm que ter presente que há uma verdadeira invasão de conceitos economicistas no Direito Tributário. Ou seja, quando os economistas e os contabilistas chegaram ao Direito Tributário, disseram: isto é uma conversa de salão, direito subjetivo, capacidade contributiva, garantia dos contribuintes, isso é uma conversa de salão, vamos à realidade, vamos ver como é na prática! Então, cidadão A, cidadão B e cidadão C. Os três habitam numa determinada planta, num determinado sítio: um é arrendatário, o outro é proprietário e o outro é filho de proprietário. Por que vão ter tratamento diferente? Têm os três as mesmas condições, são idênticas, portanto, os juristas são uns complicados, os juristas só estão aqui para complicar a vida da tributação. Vamos arranjar conceitos que permitam a eficácia da tributação, vamos efetivamente criar conceitos que permitam atingir o resultados.

Então temos hoje em dia – eu que sou jurista sinto-me pessimamente – uma invasão de conceitos economicistas no Direito Tributário, e temos os princípios da contabilidade, o lucro contabilístico, todos conceitos que são da contabilidade, da economia, mas que estão a ser absorvidos pelo Direito Tributário por necessidade de cobrança, por necessidade de receita.

Isso, obviamente, leva a que o eixo da conversa deixe de ser exclusivamente ao nível dos conceitos jurídicos, para entrarmos naquilo que nós juristas chamamos de cláusulas gerais, conceitos indeterminados, que depois são chamados de determináveis pelo contador, pelo economista e pelo fiscal quando aplica essas regras. Reparem que isso não foi feito para tramar a vida do contribuinte, foi feito porque corresponde a uma necessidade do sistema face o desenvolvimento do próprio sistema econômico. Isso é muito importante ter presente, porque se não tivermos presente isso, é muito difícil perceber o porquê desta invasão e deste caminho.

O Direito português não foge à regra, nós temos cláusulas gerais e situações específicas que são previstas, também estamos sendo invadidos por critérios economicistas e contabilistas como fator importante na compreensão do Direito Tributário, mas que criam de fato problemas quando chega na aplicação e ao plano dos direitos dos contribuintes.

Só para terem noção, essa crise, que chamo crise do Direito Tributário, tem na norma antielisão discussão sobre um palavrão que os juristas usam, o *animus* do imposto, o que está em causa é saber se aquilo é ou não é imposto, e depois tem o nível do *quantum* do imposto, a possibilidade que existe hoje em dia na lei portuguesa de quando a administração e o contribuinte não chegam a um acordo, chamam um perito independente que dá o seu parecer. São três, se dois dão parecer favorável, a administração pode estar contra, mas em princípio será aquele o quantitativo, o *quantum* do imposto a pagar. Reparem como estamos longe da idéia da indisponibilidade da relação tributária, a expressão soberania do imposto, todas essas coisas maravilhosas que aprendemos na faculdade e que são cuidadosamente destruídas depois de um almoço numa reunião qualquer em que o perito contabilista diz: você tem que pagar x e acabou, está o assunto resolvido.

Reparem, pois, como estamos longe do rigor dos princípios e, portanto, reparem como é importante discutir estas questões com muita humildade, com muita calma, porque é sério sim, mas não vale a pena pôr demasiada ilusão nessas coisas, porque, efetivamente, talvez a solução seja muito mais simples, calma e evidente - às vezes não simples e não evidente, mas efetiva - do que aquilo que pensamos que possa ser.

Vamos então à lei portuguesa. A lei portuguesa fez consagrar as normas antielisivas. Reparem que continuamos a falar de elisão, estamos falando, portanto, dos tais comportamentos lícitos e prévios e da seguinte forma: o texto está na tela. Dispõe a lei geral tributária: "são ineficazes" – reparem, não é invalidade, não é nulidade, não é anulabilidade, é ineficácia. Tenho que usar a grafia brasileira para não criar problemas de comunicação – "os atos ou negócios jurídicos, quando se demonstra que foram realizados", reparem, "com o único e principal objetivo" – pode não ser o único, tem que ser o principal – "objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado econômico equivalente, caso em que a tributação recai sobre esses últimos."

Reparem, é uma norma que me parece clara. A administração tem o poder – já vamos ver em que termos – de considerar ineficaz, como não-existente para efeitos

tributários. Existe para efeitos comerciais, existe para efeitos civis, existe para efeitos de transmissão de propriedade. Nada disso é atingido pela lógica da ineficácia, mas para efeitos tributários não é considerado, não tem validade tributária, desde que, note-se, seja demonstrado – já vamos ver que o ônus da prova é da administração – que foram feitos com o único ou principal objetivo de reduzir ou eliminar a tributação.

Na lei portuguesa, sabedora das dificuldades teóricas em relação à questão da simulação, o legislador foi previdente e fez um art. 39, em que claramente faz a distinção entre simulação e cláusula geral antielisiva. Ou seja, o legislador português teve o cuidado de ler tudo que já se tinha escrito sobre o assunto e coloca um dispositivo específico sobre simulação, em que diz:

“Em caso de simulação do negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio real e não sobre o negócio jurídico simulado”.

Isso é consequência até que resulta do próprio Direito Civil quando analisam o sentido em questão. Depois, determina o seguinte:

“Sem prejuízo dos poderes de correção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declara a sua nulidade”.

Reparem que o legislador português foi cuidadoso, porque entendeu, no caso concreto da simulação, desconsiderar um documento autêntico, um documento autenticado, era excessivamente grave sem que houvesse a intervenção do juiz. E, portanto, salvaguardou as partes, por um lado, e a dignidade do sistema jurídico, por outro, diria eu, dizendo que é possível, mas desde que haja uma decisão judicial que diga que de fato há ali simulação e portanto não é possível aplicar a desconsideração.

Mas o legislador português também foi, vou dizer assim, cuidadoso, dizendo o seguinte: “sem prejuízo dos poderes de correção da matéria”, que é outro mecanismo. Ou seja, a administração pode considerar ineficaz um negócio tributário, mas também pode entender ou verificar, por exemplo, que não houve cumprimento de um dever de declaração. E aí pode aplicar a legislação que lhe permite fazer a correção da matéria, independentemente da decisão judicial. Mas por outro mecanismo que não o da declaração de ineficácia.

Existem na administração fiscal portuguesa os chamados mecanismos de correção da matéria tributável, que estão tipificados na lei. Suas causas: inexistência de contabilidade, contabilidade falsa, falsas declarações, dupla contabilidade, são conjuntos de questões que estão previstas para dar poder à administração de investigar e perceber o que está por detrás daquilo. Ou não é nada, porque não existe, não há contabilidade, ou porque a contabilidade é falsa, ou não tem ao menos o que deveria ter.

Este preceito, o 39, da lei geral tributária está diretamente ligado ao 36, número 4, da mesma lei geral tributária, o qual determina que a qualificação do negócio jurídico efetuado pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária. Reparem a diferença. A diferença aí é: o documento autêntico não vincula a qualificação. Se vocês, por exemplo, chamarem um contrato de compra e venda, ou um contrato de locação, isso não vincula a administração tributária, que

pode tratar como de compra e venda aquilo que ela entende que é compra e venda, apesar de as partes terem feito aquilo em escritura público-notarial. E dizem: eu vendo a ti. Nesse contrato de locação, a administração pode dizer: não, o senhor chamou de locação, problema seu, eu considero que isso é um contrato de compra e venda e é como tal que vou tributar. É possível no 36, número 4.

Mas no caso concreto da simulação - reparem que estamos falando de algo de grave, está até criminalizado hoje em dia na lei geral portuguesa - simulação pode ser crime nesse caso em concreto, caso de lavagem de capitais etc., tem que haver decisão judicial. Portanto, não há uma contradição entre o número 4 do art. 36 e o número 2 do art. 39. É uma norma específica em função daquilo que é regra geral. Isso é importante, colocar valores que se consideram mais importantes no caso concreto da simulação.

Processualmente, determina a lei: “A liquidação dos tributos com base em qualquer disposição antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende de abertura para o efeito de procedimento próprio”. Portanto, há um procedimento específico para lidar com essa questão. “Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia, perante a administração tributária, de negócios os atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso de formas jurídicas, de que resulta a eliminação dos tributos que de outro modo seriam devidos”. Portanto, elucida novamente o conceito de norma antiabuso, antielisiva.

“O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou da celebração do negócio jurídico, objeto das disposições antiabuso”. Ou seja, o decurso do tempo, três anos depois de ter sido efetuado, não pode mais haver caducidade, não é possível reatar a questão. Portanto, ou é tratado no prazo de três anos, ou, não o sendo, deixou de ter a possibilidade, em nome obviamente da segurança jurídica dos contribuintes e do próprio sistema econômico, não se pode estar toda vida com medo de vir a ser desconsiderado um negócio do qual pode haver conseqüências que são importantes do ponto de vista do emprego, da economia etc.

Se quiserem seguir, está na pág. 15 do meu trabalho escrito, lá consta o texto da lei processual.

Depois, determina-se o seguinte: “A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte nos termos da lei”. Ou seja, não é possível ela aplicar a disposição antiabuso sem previamente ouvir o contribuinte. É a aplicação do princípio do contraditório, para a qual o Prof. Di Prieto chamou atenção. Tem que ser audição prévia, tem que ser ouvido verbalmente para poder dar uma explicação. Se a explicação for convincente, morreu ali, não tem seguimento. Se a explicação não é convincente, então o processo seguirá.

Depois determina, pág. 16:

O direito de audição será exercido no prazo de 30 dias, após notificação por carta registrada do contribuinte para esse efeito”. Ou seja, tem um prazo fixo. O

contribuinte é notificado e no prazo de 30 dias tem que ser ouvido sobre os fatos pelos quais foi indiciado ou chamado.

“No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar provas que entender pertinentes”. Ou seja, há um processo de prova de apresentação das necessidades, dos objetivos etc.

“A aplicação das disposições antiabuso será prévia e obrigatoriamente autorizada, após a observância do disposto nos números anteriores, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário que estiver no lugar dessa competência”. É uma competência de uso restrito, tem que ser o diretor geral, ou alguém que tenha poder direto para decidir. Não é generalizada. E depois de ouvido o contribuinte, depois de apresentadas as provas que ele entende atribuir ou contribuir para a resolução da questão.

Depois, uma salvaguarda, nº 8:

“As disposições não serão aplicáveis se o contribuinte tiver suscitado à administração tributária informação vinculativa sobre os fatos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de seis meses”. Repare, se o contribuinte quis vincular a administração e diga: qual é o comportamento correto neste caso? A administração nada diz, passados seis meses; se nada disse, já nada pode dizer, porque perdeu o direito de informar o contribuinte e autovinculou-se. É o chamado deferimento tácito, que o comportamento do contribuinte é legal e não pode ser posto em causa.

Estão vendo, portanto, o conjunto de cuidados que existem na fase processual para permitir que este não seja um poder discricionário absoluto, mas um poder exercido com grande cuidado, com grande razoabilidade, como o Prof. Di Prieto chamou atenção e que é essencial.

Depois, determina o número 9:

“Salvo quando outro modo resulte da lei, a fundamentação conterá:

a) a descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e da sua verdadeira substância econômica”.

Ou seja, descrição formal do ato, substância econômica. Reparem que a fundamentação é indispensável por parte da administração.

b) a indicação dos documentos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do ato tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou ato de substância econômica equivalente;

Ou seja, tem que dar a motivação, o porquê, é a administração que o faz, não é o contribuinte.

c) a descrição dos negócios ou atos de substância econômica equivalente aos efetivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se aplicam;

Ou seja, é um raciocínio de dedução analógica, fiz isto, a consequência é esta, economicamente é isto, a consequência é esta. Ou seja, premissas de conclusão.

A autorização referida no nº 7 é passível de recurso contencioso autônomo.

Ou seja, quando o dirigente diz: eu autorizei a desconsideração, o contribuinte pode recorrer para o tribunal administrativo, requerer que o ato seja suspenso, discutir no tribunal administrativo a legalidade ou a ilegalidade do que praticou, para depois ser efetivamente considerado como ineficaz. Então, pode recorrer ao efeito suspensivo, pode recorrer autonomamente.

Reparem a plêiade de direitos de caráter processual, mas que visam proteger e dar garantias ao contribuinte, de forma que esse poder não seja irracional, desmesurado, discricionário, mas um poder exercido com muito cuidado, com muita fundamentação, com muito critério para permitir de fato que o sistema não seja violentado.

E chamo atenção para o seguinte: como uma norma habilitadora, habilitante, de um lado, pode ser pela via processual reduzida a uma dimensão de razoabilidade. Não estou dizendo que vai ser assim, mas admitamos que a norma habilitante brasileira não foi completamente feliz, não estou dizendo que é ou não é. Apenas como hipótese, vamos admitir que a regulamentação por lei ordinária poderá, desde que o legislador o queira, obviamente, que tenha os contributos nesse sentido, cobrir eventuais deficiências que possam existir nessa formulação excessivamente ampla e com alguns problemas teóricos, tal como ela consta atualmente na lei. Não estou dizendo que vai ser assim, nem sequer que pode ser assim. Estou apenas imaginando, como hipótese, como uma cláusula geral antiabuso no sistema português, pela via processual, é reconduzida à sua verdadeira dimensão e acaba por funcionar como cláusula dissuasora de comportamentos excessivamente, flagrantemente elisivos e danosos. Elisivos por um lado, porque pela via processual tudo isso tem que ser demonstrado, provado e obviamente o contribuinte tem todos os direitos de demonstrar a razoabilidade da sua posição. Portanto, funciona como norma dissuasora de atitudes elisivas ostensivas ou prejudiciais ao sistema.

Visto isto, queria obviamente aflorar a questão da inconstitucionalidade. O sistema português não é o sistema brasileiro, mas também lá se colocou a questão da inconstitucionalidade da norma. E pelos mesmos critérios: tipicidade fechada, poder discricionário, violação do princípio da legalidade e da segurança jurídica, desconsideração não aceita.

Será que isso é verdadeiro, poderemos ter esse tipo de atitude? Reparem, já hoje aqui vimos tipicidade fechada como um conceito indeterminado, não é sério. A tipicidade fechada em determinados aspectos do Direito Tributário, mas a partir do momento em que entra em conceito indeterminado ou cláusula geral, como é que você pode falar em tipicidade fechada se o conceito é preenchido muitas vezes por teorias e conceitos que não são jurídicos, são contábeis e economicistas. Então a tipicidade fechada tem que ser entendida com muito cuidado.

Conceitos próprios do Direito Tributário. São aceitáveis ou não são aceitáveis? É claro que são. Como é que você pode falar em tipicidade fechada de um conceito que é específico e que visa evitar ou garantir a tributação? Então, temos que ter cuidado na maneira como formulamos as nossas questões. A da tipicidade fechada é um conceito que aqui não calha inteiramente.

O segundo problema é o da segurança jurídica. É evidente que isso provoca insegurança no contribuinte e é evidente também que eu tenho direito à segurança, é indubitável. Quem negar isso, nega uma das essências do estado de direito, de que o governado tem direito de saber o que se lhe aplica e o governante tem o direito de aplicar aquilo que lhe é autorizado aplicar, nem mais nem menos, isso é a essência da legalidade.

Mas, notem, se há uma dúvida, se há uma desconsideração, se isto implica posteriormente o direito de o contribuinte reclamar, recorrer, demonstrar, a segurança jurídica está aí efetivamente em causa, ou o que está em causa é dar um direito subjetivo público à administração para entender diferentemente – estamos falando de interpretação por um lado e de aplicação por outro – para depois, em sede processual, se restabelecer o equilíbrio, se fazer a prova e, em última instância, o judiciário decidir.

Portanto, parece-me que a questão da segurança também é atenuada pela prática processual, pelos requisitos processuais, pelo contraditório, direito substancial, o direito de forma, a substância que o direito europeu já consagrou como sendo um direito de toda a Europa comunitária e não só de um país em particular.

Acreditemos todos que o sistema fiscal está em crise, e o doente, que é o sistema fiscal, que sobre a mesa, estamos a por pensos, curativos no doente. Mas a doença do doente é muito mais grave e não vai com água oxigenada. Provavelmente, há que começar já a repensar a própria lógica do sistema tributário, porque aquilo que a economia produz todos os dias, a deslocalização por via do comércio eletrônico, comunicação em tempo real, a possibilidade de transferir quantias enormes de dinheiro por mera posição em teclas, não tem que passar por ninguém, você dá ordem ao banco e o banco faz direto, tudo por via eletrônica, não tem como controlar. Todas essas possibilidades que a nova economia determina, aquilo que temos que fazer é repensar o sistema tributário, porque eventualmente poderemos estar frente a uma situação em que quem sempre pagou continuará a sempre pagar e quem nunca pagou continuará a nunca pagar. E isto é algo que o sistema tributário não consegue justificar de forma alguma.

Era isto só. Muito obrigado.

JORGE JATOBÁ – A primeira pergunta é de Paulo Roberto, da Secretaria da Receita Federal: “A legislação portuguesa, que a princípio me pareceu extremamente cuidadosa no trato da elisão, conseguiu atingir os objetivos almejados, ou seja, a redução da elisão fiscal ou a redução dos efeitos tributários decorrentes da elisão?”

VASCO BRANCO GUIMARÃES – Muito obrigado por esta questão, que é de fato nuclear.

Observem a tabela que está no fim do meu trabalho, pág. 33, a planilha que aí está, verificarão que a enorme riqueza da discussão doutrinária sobre elisão se re-

duz, na maior parte das vezes, a isso que vocês vêem aí. E que sejamos francos, do ponto de vista da receita, é de fato bastante baixo. E eu colhi isso no direito comparado, é igual para o direito português.

Ou seja, a norma antielisão funciona como uma norma dissuasora de atitudes de elisão, que pela sua flagrante evidência, pela sua agudeza, ofendem, entre aspas, no fundo o sistema tributário e a administração. Na prática, os resultados são bastante fracos, ínfimos. Mas como preventiva, ou seja, para não o fazer, eventualmente têm resultado importante. Ou seja, o planejador fiscal tem que ter muito mais cuidado do que tinha até uma determinada altura. E esse efeito não está mensurável, não é possível dizer quanto isso vale em sede de respeito ao sistema, não é possível.

A pergunta seguinte é de Mônica Lima: “Professor, no caso específico português, o desenrolar de todo o procedimento descrito não costuma implicar o transcurso do prazo decadencial do direito de um fiscal efetuar o lançamento?”

VASCO BRANCO GUIMARÃES – Interrompe esse prazo. Ou seja, quando você inicia esse processo, o prazo decadencial é interrompido, não corre mais. Você tem, pois, o prazo prescricional, que são oito anos, mas teoricamente vai ter que estar pronto antes, esperamos.

– A pergunta seguinte é de Marciano Godói, Belo Horizonte: “Conforme ressaltou no início de sua exposição, o senhor parece definir o Direito Tributário pelo chamado interesse protegido, que seria a cobrança ou a realização de crédito tributário no sentido de que a norma tributária existe para arrecadar. Esta postura adotada não pode gerar graves problemas em termos de interpretação da norma tributária, que tende a tornar-se restritiva dos direitos do contribuinte? Por outro lado, se adotarmos o critério do interesse protegido, como reconhecer as normas de isenção e imunidade como normas tributárias?”

VASCO BRANCO GUIMARÃES – É uma questão muito importante, teoricamente. Eu responderia com uma outra questão. Para que existe Direito Tributário? Tem que ter uma função. Se aceitamos que o Estado tem direito de ter receita e se aceitamos e defendemos que a relação entre o Estado e o contribuinte tem que ser regulamentada por lei, se tem, são as duas motivações que determinam a existência de Direito Tributário. Imposto não é bom em parte nenhuma do mundo, ninguém gosta. Nos Estados Unidos, quando o professor de Direito Tributário começa a falar, começa por dizer: a obrigação de qualquer cidadão americano é evadir os impostos. A primeira expressão. E depois começa a explicar o que é isso no Direito Tributário. É uma forma de Estado, todos nós achamos isso normal. Só que não é essa a questão. A questão é que o Direito Tributário é funcional, existe para funcionalizar e legalizar um ato, que é um ato de agressão ao patrimônio, porque vocês têm direito a ter patrimônio, está na Constituição, na do meu país, do vosso país. Então, para que você aceite ficar sem esse patrimônio, tem que haver uma norma que o diga e que o determine, sob pena de você não aceitar. Se um ladrão entra em vossa casa para

vos tirar o que é vosso, o que vocês fazem? Se podem reagir, reagem, se não podem, agüentam, chamam a polícia.

Então, se há agressão legítima é porque existe lei, mas é funcional. A escola portuguesa tomou de que o objetivo do Direito Tributário é obter receita. Este é o objetivo, é um direito finalista, visa a obter receita, essa é a função do imposto. O imposto não existe para dar dor de cabeça às pessoas, para tornar o fim do mês mal disposto, não. Existe porque a receita é necessária e porque o Estado fornece bens que sem aquelas receitas não consegue obter.

– Uma pergunta da Procuradoria da Receita Federal, de pessoa não-identificada: “O senhor não acha que a forma pela qual o judiciário encara a questão da elisão atribui ao fisco um excessivo ônus quanto à prova? E que a redação da Lei Complementar 104/2001 teria invertido esse ônus? Agora o Código Tributário Nacional teria princípios gerais que desmascaram as intenções do contribuinte. Bastaria ao fisco fazer a demonstração, não a prova cabal, e dar intenção elisiva, e no caso o contribuinte fazer a prova negativa da elisão?”

VASCO BRANCO GUIMARÃES – A pergunta está no nódulo da exposição. Aquilo que tentei transmitir foi que aquilo que parece ser um direito discricionário pode, com uma correta regulamentação, transformar-se num direito juridicamente aceitável, porque não é uma expressão de uma discricionariedade não aceita no Direito Tributário. Passa a ser o exercício de um direito subjetivo público que é dado à administração e que pode ser contraditado e resolvido por acordo entre as partes ou por recurso ao judiciário. As respostas, eu tenho a minha resposta, cada um de vocês terá vossa resposta. A legislação brasileira vai ter que encontrar resposta consensual a essa questão.

Agora, não acho que o direito seja demasiado, tudo que há de garantia no que diz respeito à agressão ilegítima ao patrimônio, aí eu acho que é importante sim. Agora, não pode ser tão garantista que impeça a correta tributação. Então aqui há um equilíbrio que tem que ser encontrado. Cada país encontrou o seu, cada juiz, quando resolve no caso em concreto, como dizia aqui o Ministro Jobim, faz direito nesse sentido, porque resolve a questão no caso em concreto. E pode haver dois casos idênticos em que em um é sim e no outro é não, mas porque tem ali um detalhe, tem um pormenor que um tinha e o outro não tinha, um foi convincente e o outro não foi. Mas isso é a vida, pode acontecer com qualquer um, em qualquer circunstância e em qualquer situação. Certeza absoluta nesse estado de existência universal não tem, não pode ter no Direito Tributário também.

– Uma pergunta de Paulo Roberto Ximenes Pedrosa, da Receita Federal do Rio de Janeiro: “Qual a sua opinião sobre a utilização do texto: ‘a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador...’ na lei que alterou o Código Tributário, uma vez que o negócio dissimulado decorre da simulação, sendo então um ato anulável?”.

VASCO BRANCO GUIMARÃES – Quando fui trabalhar para as Nações Uni-

das, fui trabalhar para Moçambique, que era uma ex-colônia portuguesa. E como vocês podem imaginar, os portugueses não eram propriamente adorados, até porque até 1974 eram eles que mandavam e, por vezes, de forma colonial, era um colonialismo. Antes de ir, deram um livrinho, que está escrito desde 56, penso eu, nas Nações Unidas, por um senhor inglês, em que dizia aquilo que devia ser o comportamento de um funcionário internacional quando analisava a realidade dos outros países.

E eu juro que vou usar esse livrinho para vos dizer o seguinte: não conheço suficientemente o Direito brasileiro para poder me pronunciar sobre uma norma com autoridade e ainda que eu pudesse fazê-lo, certamente não o faria, porque entendo que ainda é demasiado cedo para ter idéias feitas sobre o preceito normativo. Aquilo que me ressalta é que há de fato um conjunto de dados novos nesse preceito. Ou seja, estão aqui conceitos que são conceitos novos, originais, não têm expressão no direito comparado e tanto quando eu conheço também não no direito interno brasileiro, o que obviamente será um viveiro de exegese notável, doutrina conseqüente e legislação profícua. E daqui não saio e peço desculpas.

– Pergunta de Ana Carla Coelho, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional: “Na realidade, gostaria que fosse mais explorada a distinção na lei portuguesa entre o ato caracterizado como a simulação, que autoriza a ativação direta da autoridade fazendária, e o ato que demanda a declaração judiciária para ação do fisco, se possível com exemplos práticos”.

VASCO BRANCO GUIMARÃES – Tenho receio de não ter sabido exprimir com correção. O ato de desconsiderar, tornar ineficaz, é um ato da administração, mas este ato, porque atinge um interesse do contribuinte, o contribuinte pode recorrer deste ato. Ou seja, quando o diretor geral diz: desconsidera-se este negócio, torna-se ineficaz. Este ato é comunicado ao contribuinte e o contribuinte pode ir ao judiciário e dizer: errado, não pode fazer assim. O ato é juridicamente correto e eu fiz bem, não se aplicam os conceitos, nem os pressupostos da norma antielisiva. E é isto que o judiciário vai decidir, se de fato se podia ter autorizado a desconsideração ou não. O próprio judiciário não autoriza, ele vai apreciar o ato da autoridade administrativa que determina e vai dizer se é ato legal ou ilegal. Se o judiciário disser que não podia ter autorizado a desconsideração, então morre ali, não tem seguimento; se o judiciário disse que podia efetivamente, há indícios fortes de que possa ser aplicada a norma antielisiva, o assunto vai ser discutido nos termos que estão previstos na lei.

Penso que era uma precisão importante, porque o judiciário não autoriza, o judiciário afere a legalidade e eventualmente o mérito da decisão de autorizar a desconsideração. Funciona como um preventivo.

Caso venha a demonstrar posteriormente que o poder foi mal empregado e houver dano nas férias jurídicas do contribuinte, aí então a administração vai ter que indenizar o contribuinte pelos danos provocados, porque há violação danosa de direito, violação ilegítima danosa de direito do particular. E aí há um direito a ser ressar-

cido pelos danos provocados, devidamente demonstrados, mas também vai ser o judiciário a definir isso. E o sistema fica mais ou menos equilibrado. Há pontos de portagem, onde a legalidade e o mérito vão ser apreciados, de maneira a evoluirmos no sentido da efetivação ou não da ineficácia.

– Duas últimas perguntas vêm do Sr. Fernando Aragão, da Procuradoria da Fazenda Nacional do Rio de Janeiro. As perguntas são diretas e creio que as respostas também serão rápidas. A primeira: “Como fica a liberdade de iniciativa da autogerência do seu negócio frente à ação antielisiva do Estado?” A segunda: “O melhor caminho é combater a elisão fiscal ou simplificar a tributação e dessa forma reduzir a possibilidade de elisão?”

VASCO BRANCO GUIMARÃES – Quanto à última pergunta, ambas, quanto mais simples for, melhor. Se não puder ser simples, para ser justa tem que ser mais complexa, eu prefiro mais complexo e justo do que simples e injusto. É a minha posição.

Quanto à primeira questão, da segurança, não sejamos inocentes. Se o empresário planejou de determinada maneira é porque conhecia as alternativas. Não vamos fazer o papel da criança que vai aos doces e que tem a boca toda suja de chocolate. E quando a mãe pergunta: você tomou o chocolate? Ele, não, não tomei! Vamos ser sérios.

Agora, nos casos limites em que está em causa de fato a segurança do contribuinte, ou as garantias do contribuinte, então vamos ser seriíssimos no sentido da salvaguarda desses direitos.

Mas há aqui um balanço, um equilíbrio que tem que ser encontrado. É isso.

JORGE JATOBÁ – Obrigado, Professor Vasco Guimarães, agradecendo mais uma vez a sua apresentação e suas respostas.

III – EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

EXPERIÊNCIA DO CANADÁ

**PALESTRANTE:
LOUISE HASPECT***

*Mestre em Direito Tributário; Administradora da Diretoria de Legislação e
Investigação do Ministério da Receita de Quebec - Canadá e Professora
de Direito Tributário da Universidade de Montreal

LOUISE HASPECT - Bom dia. É um grande prazer para mim estar aqui hoje com vocês.

Senhoras e senhores, colegas, e administradores tributários, gostaria primeiramente de agradecer ao Secretário da Receita Federal e à Escola de Administração Fazendária Esaf por terem me dado esta oportunidade de apresentar o ponto de vista das autoridades tributárias do Canadá sobre evasão fiscal e elisão fiscal.

Eu gostaria de poder ministrar essa conferência em francês, que é a minha língua nativa, estou ministrando em inglês que é a minha segunda língua, não será portanto, perfeita.

Como vocês sabem, a evasão e a elisão fiscal referem-se à redução da obrigação tributária. A evasão fiscal é feita por meios ilegais e a elisão fiscal é realizada por meios legais.

Evasão fiscal e elisão fiscal são comuns nos quatro tipos de impostos existentes no sistema tributário canadense e de Quebec. São eles: imposto de renda, imposto sobre capital, imposto na folha de pagamento e imposto sobre o consumo. Minha palestra se deterá sobre o imposto de renda.

Gostaria de lhes mostrar o Canadá. O Canadá é uma confederação que consiste em dez províncias e três territórios, sendo Quebec a segunda maior província em termos de população. É a maior que vocês podem observar à sua direita (*indica no mapa*). O sistema de governo canadense e de Quebec estão baseados em seus correlatos britânicos, isto é, sob o estado de direito.

Eu gostaria de lhes mostrar três departamentos governamentais distintos que estão envolvidos na esfera tributária, cada um deles com diferentes responsabilidades. O Departamento de Finanças, responsável pela política fiscal, o Departamento da Receita, responsável pela aplicação das leis tributárias e pela arrecadação do imposto e o Departamento de Justiça, responsável pelos processos legais em nome de ou em defesa do Ministro Representante da Receita perante os tribunais civis e penais.

O governo federal e cada um dos governos das províncias ou territórios arrecada imposto sobre a renda dos residentes de seu território. Assim, um residente canadense está, geralmente, sujeito tanto aos impostos canadenses quanto aos de sua província.

O governo canadense arrecada seu próprio imposto de renda e, paralelamente, arrecada impostos territoriais e das províncias. Exceto os da província de Quebec, que arrecada seu próprio imposto provincial e possui seu sistema próprio de imposto de renda.

O Departamento de imposto de renda de Quebec é a segunda maior autoridade tributária depois da autoridade federal.

No interesse da integração e da eficiência econômica, o sistema tributário de Quebec está padronizado de acordo com o sistema tributário do Canadá, com os mesmos princípios fundamentais. As legislações tributárias do Canadá e de Quebec são muito parecidas. Conseqüentemente, será fácil para vocês entenderem o incen-

tivo, por assim dizer, para que a evasão e a elisão fiscal ocorram em dobro. A mesma transação pode resultar em compensação tributária nas duas esferas do governo. Este é o motivo pelo qual é tão importante usar o mesmo arsenal legal para combater tais práticas.

Antes de discutir a evasão e a elisão fiscal, eu gostaria de explicar a vocês o princípio da auto-tributação, que é o alicerce dos sistemas tributários do Canadá e de Quebec e que talvez não seja familiar para vocês. Infelizmente, eu não sei nada sobre as leis tributárias brasileiras. Isto será algo para fazer durante minhas férias no Brasil, nas próximas três semanas.

No princípio da auto-tributação os contribuintes são responsáveis por se declararem como contribuintes, pela preparação de seu imposto de renda e pelo cálculo da quantia que devem de imposto. O princípio da auto-tributação é fundamental para nosso sistema de tributação. Por exemplo, 97% dos impostos arrecadados pelas autoridades tributárias em Quebec são oriundos da auto-tributação. No Canadá e em Quebec os custos da evasão e da elisão fiscal são altos, mas permanecem marginais. Estes fenômenos não possuem a mesma magnitude, eles podem ter outra jurisdição ou mesmo impacto sobre os impostos de renda. A luta contra esses fenômenos está centrada no encorajamento à obediência tributária, lembrando que o princípio é o princípio fundamental da auto-tributação.

(próximo Slide)

Outros fatores promovem a obediência tributária espontânea. A forma pela qual os impostos podem ser pagos: retenção e prestações, a forma pela qual os impostos são providos pela legislação e a forma pela qual são arrecadados.

A arrecadação do imposto de renda é realizada por meio da legislação fiscal. Por isso, quando elaboram o projeto da legislação fiscal, as autoridades tributárias se asseguram de que o alcance da lei seja claro, preciso e amplamente entendido. Eles esperam. A redação das leis fiscais é bem detalhada e de maior alcance possível. Eu não trouxe as duas leis tributárias, a de Quebec ou a do Canadá, porque eu não quis assustar vocês. Elas possuem mil páginas de papel bem fininho. Dessa forma, foi deixado pouco espaço para interpretação.

O propósito disso é alcançar um alto grau de certeza contra o impacto da interpretação, sabendo que, em caso de dúvida, os contribuintes serão os beneficiados, e também minimizar as chances para a prática da elisão fiscal. As leis são freqüentemente emendadas, eu diria que todos os anos, para retificar imprecisões, para remediar práticas consideradas inaceitáveis e para reverter a execução de decisões de tribunais relacionadas a impostos que pareçam contrárias à política fiscal.

Eu gostaria agora de definir de forma mais específica o que significam evasão fiscal e elisão fiscal nas leis fiscais do Canadá e de Quebec.

Como mencionado anteriormente, a evasão fiscal refere-se à redução do imposto de renda efetuado por meios ilegais, envolvendo fraude. Esta é uma redução que não é permitida pela lei, que pode ser feita por meio do não-relato da renda, alegando gastos fictícios ou comprometimento com representação malograda ou dis-

simulação de fatos, produzindo assim a carga fiscal.

A elisão fiscal é a redução da renda obtida por meios legais, de acordo com o texto da lei, mas não necessariamente com seu espírito. Neste caso, os contribuintes usam esquemas para enganar a lei, sem quebrá-la, para adiar, reduzir, ou evitar o imposto de renda.

Para esses dois fenômenos distintos, temos dois conjuntos distintos de medidas para combater cada um deles. A evasão fiscal é controlada por meio de medidas de atividades de auditoria de obediência tributária, e a elisão fiscal é controlada por meio de medidas legislativas.

Eu gostaria agora de expor para vocês a forma pela qual as autoridades lutam contra a evasão fiscal.

Primeiro, devemos mencionar que os contribuintes envolvidos em evasão fiscal estão sujeitos a penalidades civis ou criminais, à prisão e ainda à recente, muito recente legislação, em que as penalidades administrativas podem também ser aplicadas aos contadores por fazerem ou participarem de falso testemunho. Este não é um artigo muito popular da lei. Entretanto, a evasão fiscal é primariamente reprimida por meio de auditorias. As práticas e procedimentos implementados pelas autoridades fiscais para assegurar a obediência concentram-se principalmente nas informações que elas possuem em seus arquivos.

Essas informações são fornecidas pelos próprios contribuintes ou por terceiros e também por órgãos governamentais ou outras autoridades fiscais. Todas essas informações são checadas e validadas. Mais especificamente, os contribuintes são chamados a apresentar informações e documentos de apoio, que expliquem e justifiquem os impostos devidos. Isto é feito por meio da declaração do imposto de renda que cada contribuinte tem que preencher todo ano. Para as autoridades, a declaração do imposto de renda representa a fonte mais importante de informação e a ferramenta mais valiosa.

Os procedimentos de auditoria à obediência tributária são feitos em duas etapas. A primeira na auditoria é o alcance universal, e é aplicada a todos os contribuintes e para todas as informações fornecidas nas declarações do imposto de renda. As informações obtidas de diferentes fontes são checadas minuciosamente para que seja assegurada a correta aplicação das cláusulas tributárias. Por exemplo, a quantia de renda de emprego relatada pelo contribuinte é contrastada com a quantia paga pelos contribuintes empregados como relatado em um formulário de informação. Na primeira etapa da auditoria, informações adicionais podem ser requeridas, de forma individual, para justificar alguma quantia declarada ou deduzida.

A segunda etapa da auditoria é seletiva e é aplicada a um número limitado de contribuintes. Ela consiste de extensas auditorias, em que surgem dúvidas concernentes à obediência tributária ou ao cumprimento do objetivo da auditoria aleatória em campos fiscais específicos. Com o objetivo de executar esta auditoria seletiva, as autoridades fiscais selecionam primeiro as declarações a serem verificadas, e então examinam os arquivos fiscais detalhadamente. Sobre essa seleção de decla-

rações de impostos de renda, as declarações são escolhidas de acordo com seu conteúdo e informações obtidas de fontes externas, para investigação específica e fins de seleção.

Em um esforço para reduzir perdas fiscais devido à economia informal, o Departamento Tributário de Quebec montou um escritório de evasão fiscal. Sua missão é basicamente facilitar a obediência tributária, preservar a base tributária, conscientizar o público sobre os efeitos prejudiciais da evasão fiscal e implementar medidas corretivas contínuas. Para executar sua missão, o escritório utiliza informações obtidas de vários departamentos e órgãos. Estes órgãos devem fornecer as informações necessárias para a aplicação e cumprimento da legislação fiscal.

Através dos anos, o escritório de evasão fiscal identificou setores problemáticos e revelou seu alto potencial de recuperação fiscal. Por exemplo: no campo da construção habitacional, empregos sujeitos à gorjeta, serviços de táxis, manufatura de vestuário, e muitos outros.

Na segunda etapa da auditoria, após a seleção das declarações de renda a serem investigadas, auditorias mais profundas são realizadas no local onde mora o contribuinte. Os funcionários do departamento tributário verificam os livros de contabilidade, dados e documentos e obtêm informações para substanciar a mudança que eles fizeram, se houver alguma, para as declarações de renda apresentadas. Os contribuintes são legalmente obrigados a tornarem as informações disponíveis para os funcionários do Departamento da Receita quando forem requeridas. Mas, os funcionários do Departamento da Receita não são muito bem-vindos quando vão visitar os contribuintes. A eles não é oferecido nenhum café. Obrigada!!

Eu gostaria de deixar bem claro que todas as informações coletadas pelas autoridades fiscais, quando da aplicação da lei fiscal, são confidenciais. As autoridades fiscais podem utilizar as informações apenas para o propósito para o qual foram coletadas. O Departamento da Receita implementou uma política departamental sobre confidencialidade de informações e um conjunto de pautas objetivando a proteção das informações arquivadas. Isto constitui um resumo do contexto geral no qual o Departamento da Receita está combatendo a evasão fiscal.

Eu gostaria agora que voltassem sua atenção para a elisão fiscal e para a forma pela qual ela é tratada sob a legislação fiscal. Entretanto, antes de discutir esta área, eu gostaria de explicar um pouco os antecedentes desde fenômeno.

Existe um princípio aplicado fora da legislação fiscal, em que, se uma pessoa é proibida de executar uma ação diretamente, ela também é proibida de executá-la indiretamente. Eu acho que este princípio é familiar para vocês. No entanto, há uma exceção na legislação tributária: não é sempre que este princípio se aplica.

Vamos dar uma olhada em como os tribunais lidam com esta situação. De acordo com os tribunais, os contribuintes podem fazer algo indiretamente mesmo que não lhes seja permitido fazê-lo diretamente. Então os contribuintes podem organizar suas finanças para minimizar seu imposto de renda. De acordo com os tribunais, a intenção, motivação ou objetivo do contribuinte não são fatores para determi-

nar apropriadamente as conseqüências tributárias. A legislação tributária não está sujeita à eqüidade, por isso o contribuinte que não está claramente sujeito ou isento da elisão fiscal não pode ser unicamente em da virtude da eqüidade. Portanto, os tribunais se recusam em considerar a realidade econômica que está na base da transação. Eles apenas assumem a realidade legal quando eles decidem essas questões. Os tribunais se recusam ver a falta do objetivo do negócio como sendo um argumento para invalidar os resultados fiscais obtidos. Então, as conseqüências desta atitude dos tribunais são: a extensão dessas barreiras, ou seja, a falta do estabelecimento de limites firmes. Então, os governos são forçados a lidar com emendas complexas para manter essa ingenuidade dos contribuintes.

Outra conseqüência é que essas medidas antielisão foram sempre uma característica da legislação tributária. E também outras medidas foram introduzidas recentemente. Existem muitos artigos de elisão fiscal na nossa lei, mas não sei se estamos mais felizes do que os brasileiros, ou menos felizes do que os italianos. Na verdade, eu não sei. Porque algumas dessas medidas antielisão são utilizadas para permitir um pequeno âmbito discricionário e apenas objetivando alguns contribuintes.

Agora, algumas medidas antielisão. Tenho duas aqui que gostaria de mencionar para vocês rapidamente, medidas para prevenir perdas fictícias, também manipulações por grupos.

O primeiro grupo de medidas é para prevenir o desmembramento da renda, hoje visando à renda. No Canadá, em Quebec, temos um sistema tributário, em que eles têm o que vai ser pago, pela receita do que vai ser pago. Então, existe uma tentação de dividir essa renda para favorecer alguns contribuintes, pagando taxas menores. Temos regras chamadas de regras de atribuição, para que essa renda transferida seja alocada de volta para a pessoa que na verdade transferiu a renda.

Então, essa regra de atribuição inclui regras de pagamento indireto, por exemplo, quando você transfere o direito de renda para outra pessoa, ou empréstimo, ou transfere a propriedade para um filho, ou para uma esposa, ou para um marido. Por exemplo, nós temos um marido que transfere uma propriedade para a sua mulher. Então essa mulher é a proprietária do edifício, da propriedade. Entretanto, todas as receitas do aluguel serão alocadas para o marido justamente para que ele pague imposto, independente dessa transferência.

O segundo grupo de regras antielisão ou medidas para prevenir que esses contribuintes demonstrem perdas fictícias -, no nosso sistema os contribuintes deduzem as suas perdas de investimento na sua receita tributável. Isso então diminui essas perdas, que vão ser deduzidas da contribuição monetária feita, ou a exposição dos contribuintes para os seus sistemas financeiros. Então, um contribuinte que faz uma contribuição em dinheiro, por exemplo, de 100 mil dólares para um sócio, ele está apenas assinando um compromisso de 1 milhão de dólares. Vamos dizer que tem uma perda nessa parceria de 500 mil dólares. Então esse contribuinte pode reclamar apenas o máximo de 100 mil dólares, representando um montante que ficou exposto ao risco.

Um terceiro grupo de medidas para prevenir que um tipo de renda seja transformado em outro tipo de renda para resultar em alguns tratamentos preferenciais de tributação, algumas empresas, por exemplo, nós temos regras de dividendos, também de ganhos de capital e também o superávit de ganhos. Por exemplo, uma empresa que está pagando dividendos substanciais nas suas ações para uma outra empresa, antes que essas ações sejam vendidas. Então, reduzindo o valor das ações e qualquer ganho de capital futuro, em algumas circunstâncias, esses dividendos são convertidos em ganhos de capital.

Agora, o quarto e último grupo que gostaria de mencionar hoje, de medidas específicas, para prevenir a manipulação de lucros, ou o deslocamento de lucros de um contribuinte e, portanto, da sua receita. Isto inclui regras. Por exemplo, empréstimos para não-residentes, capitalização, transferência de preços e também gastos razoáveis.

Outro pequeno exemplo: no caso em que os gastos no final de um ano fiscal, apenas para reduzir os gastos do contribuinte para zero; esses gastos voltam para um nível razoável, com base nas circunstâncias do caso. Então, o contribuinte, nesse caso, terá feito um lucro, de acordo com essa circunstância.

Então, temos um grande número de medidas antielisão. As autoridades ainda têm poucas ferramentas para continuar com essa luta contra a elisão fiscal. Conseqüentemente, medidas antielisivas foram introduzidas em 1988 e são utilizadas em todas as transações realizadas depois de 13 de setembro de 1988. Então, chamei isso de uma regra antielisiva. Isto introduz uma legislação tributária e o poder de considerar uma transação em termos da realidade econômica versus a realidade legal. O que pode ser definido como aceitável, a elisão fiscal, se não está contra uma previsão e se está baseada no objetivo do negócio. Desculpe, se está baseada no objetivo do negócio contra... Perdão. E também a elisão fiscal pode ser aceita, mesmo se está baseada em objetivo de pagamento de imposto, se não constitui um abuso da lei na sua totalidade.

Depois de 13 anos de existência, poucos casos significativos foram decididos no tribunal. É ainda muito cedo, depois de 13 anos, para dizer se essa regra geral terá o impacto desejável. No momento não é assim. Entretanto, vamos ser um pouco otimistas. E poderemos dizer que esta regra, em certa medida, pode servir como um impedimento, pelo menos.

Muito obrigada.

III – EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

A EXPERIÊNCIA DA ESPANHA

**PALESTRANTE:
LUIS CISNEROS GUILLEN***

*Inspetor Chefe do Departamento Nacional de Inspeção da Espanha; participou do controle do sistema financeiro e do sistema fiscal internacional, atualmente exerce o controle de grandes empresas e é autor de diversos artigos sobre fiscalização internacional

LUIS CISNEROS GUILLEN - Antes de tudo quero agradecer à Esaf o convite que nos fez para esta reunião. A dra. Marta Villar e eu vamos falar sobre a experiência espanhola, de uma forma atípica, uma vez que eu vou falar como funcionário público, representando a administração tributária espanhola, enquanto Marta vai explicar a situação sob o ponto de vista acadêmico, sob o ponto de vista da Universidade, do pensamento e das novas orientações sobre o assunto. Vou referir-me ao aspecto prático, apresentando minha visão como participante da administração.

A princípio gostaria de destacar o quanto a Espanha tem evoluído no que se refere à situação fiscal nos últimos 20 anos. Tanto em matéria fiscal, como em matéria social e em matéria econômica. A Espanha, apesar de ser um país autárquico, introvertido, expandiu-se em muitos aspectos. No âmbito fiscal, a Espanha modernizou profundamente seu sistema tributário e introduziu aspectos distintos dos que a caracterizam, a fim de levar o sistema tributário à modernização.

A sociedade espanhola vem assumindo, nos últimos anos, cada vez mais, a importância dos ajustes fiscais, bem como o tema da elisão fiscal.

Assim sendo, frente à chamada elisão fiscal direta, que se caracteriza precisamente pelo não pagamento do tributo, cada vez mais tem tido importância o sistema da chamada elisão fiscal, derivada da realização de operações com aparência jurídica, e que pretendem disfarçar as operações realmente desejadas para a redução da carga fiscal. Ou, também, operações destinadas a reduzir a carga fiscal global do contribuinte, isto sem nenhum amparo legal. A normativa fiscal espanhola em matéria de elisão fiscal, podemos dizer que se encontra dentro de uma antiga lei, a Lei Geral Tributária, lei do ano de 1963 e que sofreu diversas modificações, sendo a última de 1995. Essa Lei Geral Tributária, na qual estão contidos os princípios básicos que inspiram o nosso sistema, tem três disposições fundamentais em matéria de elisão fiscal. Essas disposições são: uma relativa à fraude de lei, a outra relativa à simulação e, finalmente, uma norma, com data de 95 sobre o sentido jurídico da norma.

Vou fazer uma pequena descrição de cada uma delas, explicar um pouquinho cada uma sob o ponto de vista da administração, quais seriam os seus inconvenientes. A primeira é o art. 24 da Lei Geral Tributária, no qual condena-se a fraude de lei em matéria tributária. Nessa norma está prevista a existência de uma norma defraudada, com base em outra norma chamada norma de cobertura. que vem a dizer, na verdade, que em nenhum caso a norma defraudada pode evitar os efeitos a respeito do pagamento de impostos provenientes dessa outra norma, a norma de cobertura. Portanto, seria o típico caso de fraude de lei, o qual já comentamos nesta palestra.

As características dessa norma são: em primeiro lugar, é necessário um expediente administrativo prévio, no qual se declare esse âmbito de fraude. Ou seja, tem que existir essa audiência para o interessado para que ele possa se defender, mostrar seu ponto de vista.

E, um segundo lugar, que essa norma permite que, uma vez qualificado esse processo como fraudulento, não deixa que se imponha sanções ao contribuinte. Do ponto de vista prático da experiência da administração tributária espanhola, pode-

mos dizer que a utilização dessa norma foi muito escassa. Muito escassa, primeiramente, porque a qualificação da norma como realizada por fraude de lei choca frontalmente com a idéia da economia da elisão, choca com a economia da planificação fiscal, entendida como qualquer decisão do sujeito passivo destinada aos negócios jurídicos que permita introduzir essa carga improdutivamente. A idéia de fraude implica na interpretação das duas partes. Uma questão muito complexa, devemos dizer.

Um segundo ponto de crítica, do ponto de vista da administração: a norma na antiga lei, antes do ano de 1995, incorporava um procedimento especial para declarar a fraude de lei. Esse procedimento foi derogado no ano de 1995, mas não se adotou nenhum outro procedimento novo, o que faz com que a administração tenha que utilizar o procedimento administrativo comum, ordinário, que é um procedimento muito lento e não ajustado às necessidades atuais.

Além disso, gostaria de acrescentar que a idéia de um procedimento especial prévio para declarar a fraude de lei supõe que essa norma não pode ser aplicada de uma forma geral, mas sim caso a caso.

Finalmente, gostaria de chamar atenção para o inconveniente dessa norma, no sentido de que ela não permite a imposição de sanções e de certa forma, claro, a conduta fraudulenta fica sem uma pena, sem um castigo, acaba ficando aberta a possibilidade de atuar fraudulentamente.

Em segundo lugar, gostaria de me referir a outra norma, o art. 25 da lei tributária, na qual são condenadas as simulações. A lei não permite a simulação, em que deve prevalecer o negócio dissimulado sobre o simulado. Nessa norma, diferentemente da fraude de lei, a simulação - a diferença entre ambas as leis é muito importante -, não se exige um procedimento especial que declare essa simulação. Esta seria a diferença na fraude de lei.

E num segundo lugar, na simulação, os tratamentos jurídicos permitem a sanção. De qualquer forma, a idéia de simulação implica num elemento probatório, que do ponto de vista da administração nós sabemos que é especialmente complicado. É necessário comprovar, provar a existência de um negócio simulado, a vontade das partes e a existência de um dano patrimonial à administração.

Além disso a jurisprudência também nesse aspecto insiste que a administração não pode ser realizada de uma forma geral, mas sim caso a caso, analisando cada um deles, cada negócio de forma independente.

Em terceiro lugar, o art. 28 da lei tributária contempla uma terceira figura, um terceiro aspecto, a idéia de que o imposto, o tributo, deve ser exigido conforme a natureza jurídica do fato. Ou seja, a idéia de que sempre deve prevalecer a interpretação jurídica e não econômica do fato. Ou seja, essa norma de aspectos jurídicos complexos terminou, na Espanha, com a polêmica sobre a possível interpretação econômica dos tributos e acabou expressando a idéia de prioridade do fundo sobre a forma utilizada para cada uma das partes.

Portanto, vimos que existem três disposições na normativa espanhola geral:

fraude de lei, simulação e preferência do fundo sobre a forma. Quais são os problemas destas três disposições? Apresentam muitos problemas. Primeiramente, a administração, quando quer recorrer a essas normas, ante um suposto de elisão fiscal, ela deve dizer qual o suposto que está sendo utilizado, se é o art. 28, ou se é a lei geral, enfim, qual é o artigo que ela está utilizando, que ela está aplicando, o que indica, portanto, uma utilização geral das disposições do Direito Civil ou do Direito Mercantil.

Em segundo lugar, os problemas de interpretação que geram as três disposições são enormes, são muitos esses problemas. Em terceiro lugar, também já aponte em outras intervenções os problemas nos tribunais de justiça, que são também especialmente relevantes nesse sentido. Marta Villar, na sua exposição, vai se referir a aspectos sobre os tribunais de justiça na Espanha. Ela vai falar um pouquinho sobre isso.

Além disso, gostaria de lembrar que no ano de 1998 foi introduzida uma norma na Espanha, especialmente importante, que é a chamada Lei dos Direitos e Garantias do Contribuinte. Direito, norma que pretende estabelecer um marco jurídico para ressaltar e proteger o direito, ou os direitos do contribuinte ante a possível atuação incorreta da administração. Nessa norma regula-se a audiência do contribuinte, o processo pelo contribuinte, reporta-se às prerrogativas da administração, é estabelecido um tempo máximo para esse processo da administração, um tempo máximo de inatividade da administração. Ou seja, a administração não pode estar inativa por mais de seis meses. E no que isso implicou? Acabou implicando numa maior defesa dos administrados, dos contribuintes, nesse suposto de elisão fiscal. Elisão fiscal, através dessa norma, como mencionei antes, acaba gerando sempre problemas nos tribunais de justiça. Numa porcentagem muito alta, essas questões acabam nos tribunais. E isso, claro, traz inconvenientes tanto para a administração, como para o particular. Além disso, os próprios tribunais de justiça também manifestam uma certa queixa, várias reclamações sobre vários assuntos, que poderiam ser resolvidos por outros caminhos, por outros meios.

Nesse sentido, na cultura tributária espanhola acabamos dando mais importância a mecanismos que tentam evitar essa influência massiva dos tribunais, mecanismos que permitam a existência de arbitragem, pessoas, ou inclusive que permitam os requisitos legais e garantias para o contribuinte no processo de atuação para acordos entre a administração e os particulares, que permitam dar soluções para esse sistema, porque senão estaremos eternamente trabalhando nisso. Assim, a reforma tributária na Espanha acabará tomando alguma decisão para resolver essa situação, pelo menos é o que esperamos.

Até agora fiz um panorama, passei bem por alto sobre quais são os mecanismos gerais que contém a norma tributária espanhola sobre a elisão fiscal, mecanismos que nem sempre resultaram no que nós queríamos, acabaram sendo vários os problemas. Mas sim, nos deparamos com vários problemas de aplicação, procedimentos lentos, provas complicadas e uma grande discussão entre os tribunais.

Nesse sentido, o nosso sistema tributário reagiu e acabamos criando, tanto sobre o imposto de renda para as pessoas físicas, como também para as pessoas

jurídicas, um núcleo de disposições específicas destinadas a casos concretos e destinadas a solucionar problemas da administração. Então, acabamos concluindo que, para os impostos das pessoas físicas, temos que solucionar esses problemas concretos, específicos. A normativa interna espanhola recorre ao preço de mercado muitas vezes. É o caso, por exemplo, das operações entre as pessoas vinculadas. A lei concede à administração a possibilidade de valorar essas operações ao preço de mercado propriamente dito. Essa valoração não pode ser feita pelo contribuinte, é um privilégio da administração poder fazer isso ao preço do mercado quando ela considerar que essas operações entre as pessoas vinculadas geraram uma redução da tributação ou um diferimento do total arrecadado.

São também habituais essas valorações a preço de mercado e as suposições de alteração valores. Também em referência ao imposto de renda das pessoas físicas, existe uma grande tendência a resolver os problemas concretos.

De forma bem rápida, vou-me referir a algumas delas de forma genérica. Primeiramente, a existência de normas que prevêm a valoração no caso de venda ou transmissão de ações passadas. Era habitual no nosso sistema tributário falsificar esses dados de preços de venda para reduzir o lucro patrimonial, ou até mesmo para criar uma redução patrimonial.

Nesse sentido, a norma prevê que, no caso de ações não cotizadas, vamos valorar o preço passado pela administração como uma decorrência da norma, seja o teórico, ou o resultado para utilizar os últimos dividendos etc.

Existem também normas que foram surgindo para evitar a utilização pelas pessoas físicas da dedução pela dupla, dedução de dividendos, ou seja, antes as pessoas físicas conseguiam ações para obterem um dividendo e posteriormente essas ações iam acabar conseguindo essa duplicação dos dividendos. Então, nesse aspecto também foram tomadas medidas nos últimos anos para tentar encontrar uma solução para esse problema em relação às ações e fazendo restrições para esses casos com normas que resolvam assuntos concretos e específicos, porque também teremos resultados muito específicos para lutar contra os mecanismos de elisão. Não vou repeti-los.

Gostaria, também, de destacar uma outra norma contida no imposto de sociedade, especialmente no art. 110 das sociedades, impostos de sociedades, que é uma norma antielisão fiscal, porque o nosso ordenamento jurídico concede especiais vantagens fiscais nos casos de sociedade, aportes por ramo, por setores, enfim, das organizações empresariais que nos últimos anos na Espanha estão se introduzindo, estão acontecendo. Norma fiscal de imposto de sociedade declara que essas ações precisam de uma diferença na hora de pagar os impostos. Então, nesse art. 110, que foi objeto de reforma, recentemente, no ano de 2001, está especificado que essas isenções fiscais não serão concedidas quando as operações não forem realizadas - operações de fusão, aporte de outras atividades - quando essas operações não se realizarem por motivos econômicos válidos, mas sim, exclusivamente, com a finalidade de conseguir uma vantagem fiscal.

Então teremos que nos perguntar o que é que entendemos por motivo econômico válido. O legislador não se pronunciou, não deu um parecer sobre isso, ele deixou esse tema aberto para que os tribunais se pronunciem sobre o que eles entendem, ou quando eles consideram que existe esse motivo econômico válido. O que pretendemos é criar uma dificuldade e estabelecer que a administração possa considerar essas operações de fusão com o ânimo de elidir a norma tributária, ou de obter um benefício fiscal que acabe decorrendo no não-pagamento do tributo. A doutrina acabou criticando muito essa referência para que a única finalidade seja obter uma vantagem fiscal. Essa referência acaba vindo da própria legislação.

Algum eminente tributarista espanhol disse que essa norma supõe equiparar a fraude de lei com motivos subjetivos. Ante o art. 24, a fraude de lei supõe abrir a mão, permitir à administração que utilize critérios muito amplos. A verdade é que a norma do art. 110 é uma norma muito importante, que acabou criando uma certa incerteza. Os grandes espaços que foram criados, os grandes processos, têm muito que justificar o motivo econômico válido, o que vem a ser isso, para evitar que essa norma seja mal utilizada. É claro que temos pouca experiência prática ainda, mas isso acabou dando lugar a uma reforma na atitude do contribuinte nessa matéria de fusão, dos assuntos de fusão, que tem uma importância prática muito grande na nossa legislação.

Gostaria também de me referir a outra norma. É uma norma que teve muita importância na Espanha para evitar a elisão fiscal através da sociedade, da formação de sociedades, desse imposto de sociedades. A empresa estava declarando no espanhol a venda de ações. No entanto, a norma diz que as sanções não se aplicam quando a venda de ações é uma venda de ações para uma sociedade, onde se está adquirindo mais de 50% dessas ações; ou seja, que essa venda de ações acabe decorrendo numa interposição arbitrária da venda de sociedades. Essa venda de sociedade, não vou entrar em detalhes, não posso entrar em detalhes agora sobre isso.

Bom, já vimos as normas gerais muito rapidamente, mas gostaria ainda de destacar dois aspectos. O primeiro aspecto é a importância do fato de o sistema tributário espanhol - e a prática tributária - já ter a normativa, ou a tributação chamada normativa para a tributação internacional. A Espanha, até o ano de 1991, era um país bastante autárquico, não possuía o sistema de controle livre e tínhamos muito poucas normas em matéria internacional. A partir de 1991, com a diretiva comunitária sobre a liberdade de movimentos comunitários, se produziu uma circunstância especial e houve utilização massiva de esquemas internacionais para elidir essas normas internas. De fato, poder-se-ia dizer que os últimos casos importantes de elisão fiscal foram todos supostos, nos quais utilizamos mecanismos de elisão fiscal internacional. A utilização abusiva de convênios, a transferência etc., são supostos hoje em dia habituais e cada vez mais utilizados nos mecanismos de elisão fiscal.

Portanto, a fiscalização internacional não deve ser vista como o regime dos não-residentes, mas também como um mecanismo através do qual os residentes podem elidir essa norma interna. Nesse sentido, o legislador espanhol, a partir do ano de 1992, está se preocupando muito em regulamentar toda essa matéria, todo

esse tema. Ou seja, poderíamos falar aqui de toda uma normativa sobre o preço de transferência, sobre a sua introdução no nosso processo jurídico, sobre esse fato internacional, dentro do nosso ordenamento jurídico, e sobre a norma de capitalização também. Normas, no entanto, muito utilizadas e muito importantes, que evitam a residência internacional de pessoas físicas, que era um problema que até o ano de 1991 nós tínhamos na Espanha e, a partir de 1991, acabou tendo especial importância, não só para os paraísos fiscais, mas para outros estados que acabaram amparados em convênios gerais, acabaram dando uma eficácia à tributação e inclusive o estabelecimento de figuras atípicas ou peculiares espanholas para os imóveis das sociedades não-residentes, localizados nos estados que têm uma baixa tributação.

Então, gostaria de ressaltar essas medidas, a importância dessas medidas da normativa fiscal internacional para evitar a elisão fiscal espanhola. Gostaria também de destacar outros pontos.

Na Espanha, temos um controle importantíssimo dos movimentos de capitais. Existe uma liberdade absoluta de movimentos de capitais, mas a administração tem informação detalhada de quais são esses movimentos. Ou seja, ela pode controlar, fazer essas ações de controle, porque eles estão sendo realizados e se estão resultando em operações de defraudação, de não-pagamento de impostos. E elisão fiscal também. Se falarmos em termos internacionais, este é um aspecto decisivo. Ou seja, nas operações isoladas, talvez isso não seja tão importante, mas em operações gerais, ou na utilização abusiva de convênios, aí sim é um ponto decisivo. Na Espanha, temos um problema seriíssimo com as operações fraudulentas no âmbito europeu. Não sei se aqui isso poderia acontecer. Essas informações, se não temos essas fiscalizações conjuntas, acabam dando um problema enorme. Na Espanha estamos utilizando o conceito de fiscalização coordenada pelos diferentes estados. São operações idênticas, para chegar a operações específicas e evitar a elisão.

Finalmente, as últimas duas idéias. Para o contribuinte, se falamos de elisão fiscal, temos que evitar que a complexidade normativa acabe ocultando esses tipos de processos. Ou seja, destacar, pelo menos na Espanha, a possibilidade de consulta às vezes vinculada à administração tributária. E, finalmente, destacar uma norma tributária, que parecia muito teórica, mas que teve um resultado muito importante na Espanha, que são os acordos prévios de operações vinculadas. Não vou falar deles, mas eles tiveram uma importância muito grande para evitar situações conflitivas.

E, por último, salientar que, se nós queremos evitar a elisão fiscal, temos que lembrar que a administração pública deve atuar de uma forma coordenada. Na Espanha, durante muitos anos, a elisão fiscal ficava em mãos de funcionários isolados, que faziam o que podiam, por meios muito reduzidos, para evitar essa elisão fiscal. Há dois ou três anos, criamos um departamento exclusivo, que tem a intenção, que seria como o nosso fisco, de identificar as operações de elisão fiscal. Em segundo lugar, queremos criar uma base de dados para os inspetores, os fiscais, que vão atuar criando relatórios, criando os esquemas das operações, de como elas estão normatizadas, criando mecanismos, ou livros, ou roteiros, de como nós devemos

atuar para um certo tipo de procedimento. E também colaborando com os próprios fiscais, esses funcionários que vão atuar nessa operação, dando informação, relatórios etc. Não podemos admitir a idéia de combate à elisão fiscal com um funcionário isolado, que vai estar trabalhando separado. Temos que ter organismos dentro da administração que colaborem para evitar essa elisão fiscal.

Finalmente, também gostaria de lembrar: por que existem esses paraísos fiscais? Bom, porque existem internos fiscais, é por isso que existem os paraísos fiscais. Então, o interno fiscal gera, de alguma forma, uma sociedade democrática, temos que destacar a diferença entre os mecanismos legais, que permitem que os cidadãos reduzam suas cargas fiscais, daqueles outros que são considerados prejudiciais aos interesses finais. Esses são os processos que temos que evitar; são as situações que geram a elisão fiscal. Mas isso é puramente conceitual, isso muda na medida em que vai passando o tempo. Temos que saber delimitar até que ponto não são operações de elisão, mas sim, de poupança fiscal e quando elas estão prejudicando os interesses gerais da coletividade.

Muito obrigado pela sua atenção.

III – EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

EXPERIÊNCIA DA ESPANHA

**PALESTRANTE:
MARTA VILLAR EZCURRA***

* Especializada em Direito Europeu pela Universidade Livre de Bruxelas; Doutora em Direito pela Universidade Complutense de Madri; Professora de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Ciências Jurídicas e de Administração da Universidade de San Pablo, Diretora da Seção de Disciplinas Econômicas e Financeiras do Departamento de Direito Público da Universidade de San Pablo; Advogada em Exercício do Ilustre Colégio de Madri desde 1988; Sócia Correspondente da Real Academia de Madri de Jurisprudência e Legislação; Membro da Associação Fiscal Internacional; Membro da Associação de Direito Financeiro e Tributário; pesquisadora em áreas de especialização fiscal e tributária e autora de diversas publicações e artigos científicos especializados

MARTA VILLAR EZCURRA – Muito obrigada, Luciana. Minhas primeiras palavras devem ser de profundo agradecimento pelo amável convite da Esaf para participar deste seminário muito interessante sobre a elisão fiscal.

Na intensa jornada de ontem, aprendemos muito sobre os problemas comuns a todos os países no contexto econômico e jurídico. Nesta manhã, vimos experiências interessantes de todos os países e abrimos o planejamento da Espanha e sua experiência na administração, que é aquilo que mais interessa aos contribuintes.

Partindo desse escrito, temos uma informação muito mais ampla, que vou expor dentro do tempo limitado das intervenções. Vou dividir a minha exposição em cinco partes. Na primeira parte, vou descrever a normativa tributária espanhola de correção d, que se ajusta à explicação que acaba de dar-nos Luis Cisneros. Em segundo lugar, vou expor o ponto de vista dos tribunais espanhóis. Vou me referir, em terceiro lugar, ao relatório para reforma da Lei Geral Tributária. Na continuação, o debate científico aberto com a publicação do relatório da reforma da lei geral tributária, vou terminar com breves considerações sobre o problema debatido, fazendo uma referência a determinadas propostas no âmbito da União Européia.

Na Espanha, estamos vivendo um processo de reforma global da nossa Lei Geral Tributária, do ano de 1963. Agora estamos discutindo, como está acontecendo no Brasil, as técnicas mais idôneas para lutar contra a fraude fiscal, para assentar regras válidas e universais de interpretação e sobre a problemática de concretizar o lícito e o ilícito dos negócios jurídicos, na perspectiva da lei tributária.

É triste para mim dizer que a experiência espanhola foi um fracasso na aplicação da cláusula antifraude, precisamente pela ineficácia das fórmulas escolhidas. Temos uma norma geral reguladora de fraude de lei tributária, como é chamada - o art. 24 da Lei Tributária - mas foi pouco aplicada pela administração. Além disso, não serviu para controlar os casos significativos de elisão fiscal, ou de fraude fiscal, nos termos jurídicos. Em nosso país, temos um problema fiscal muito conhecido por vocês. Em 1995, precisamente, foi reformada a Lei Geral Tributária para dar eficácia a essa cláusula antifraude. O art. 25, na sua redação original, concedia à administração uma ampla faculdade de qualificação, muito mais cômoda de utilizar do que a cláusula antifraude, que requeria a instrução desse complicado expediente especial. A faculdade requalificatória dos negócios jurídicos possibilitada na redação original do art. 25 era uma arma eficaz, sem dúvida, na luta contra a fraude, mas vinha afirmar aquilo sobre interpretação econômica que foi anunciado pelo Professor Becker. Então, foi considerada contrária ao princípio de segurança jurídica. Com a reforma do ano de 1995, foi eliminado o conteúdo desse art. 25, que foi substituído por uma norma que controlava os atos ou negócios simulados.

Por outro lado, uma mudança no art. 28, II, da Lei Geral Tributária dispôs que a qualificação dos fatos impositivos fosse feita atendendo à natureza jurídica disso. Nesse momento que a administração pretende atender o resultado econômico dos atos ou negócios jurídicos, ela não tem mais remédio para utilizar o expediente especial e a norma do artigo 24 da Lei Geral Tributária.

Gostaria de chamar a atenção também que exige a administração uma carga probatória importante. A norma diz que se trata de negócios realizados com o propósito de elidir o pagamento do tributo se nessa comprovação administrativa, se for vista uma elevação do valor comprovado pela administração em determinada margem, a operação seria tributada como uma doação, ou seja, uma consequência jurídica muito dura, quando a administração entendia que o valor de mercado de compra e venda estava além das margens colocadas na lei. Foi uma norma muito criticada, até que tivemos a sentença constitucional em fevereiro deste ano.

Agora passaria ao segundo ponto: o que os tribunais estão falando sobre os temas em debate: fraude, simulação, elisão fiscal. A minha conclusão é que eles nos deixam numa situação de grande incerteza sobre os limites entre o que é lícito e o que é ilícito.

Na prática, influenciaram nas soluções dos tribunais as idéias de vários outros países, como o abuso das formas jurídicas, conhecido no Direito Alemão, que não faz parte do ordenamento jurídico espanhol. Ou precisamente o conceito de ausência de motivos econômicos válidos, que encontramos na nossa lei de impostos sobre sociedades e na jurisprudência dos Tribunais de Justiça. Do meu ponto de vista, não seria razoável que a jurisprudência o utilizasse como argumento para decidir se era uma simulação, ou se era lícita.

Em segundo lugar, a respeito das conclusões da doutrina dos tribunais, poderíamos dizer que não foram capazes de conceber um critério uniforme sobre as figuras jurídicas civis e seu encaixe com as soluções das normas tributárias para os supostos de simulação ou fraude, ou seja, tanto a administração quanto o contribuinte acabam ficando sem um critério jurisprudencial. A dificuldade probatória da administração exigida pelo art. 24 da Lei Geral Tributária acabou sendo traduzida no sentido de que os mesmos supostos de fato tenham sido classificados como dissimulação, ou fraude, ou economia de opção lícita, que é o termo que utilizamos na Espanha para falar desses temas – o legal - com a correspondente insegurança jurídica para todos. Assim, entendo que as doutrinas de negócio indireto e fiduciário seguida pelos tribunais não são adequadas para combater a elisão fiscal.

A Audiência Nacional, numa importante sentença de 1997 sobre operações de seguro, deu clareza a esses temas, oferecendo duas idéias importantes: em primeiro lugar, ela recusa autonomia qualificadora dos negócios na aplicação das normas tributárias e centraliza o debate na verdadeira natureza jurídica das relações existentes. Em segundo lugar, é importante que ela não segue a doutrina do negócio indireto, mas confia na noção mais visual da teoria dos negócios jurídicos. Especialmente interessante é uma das sentenças da Audiência Nacional de 7 de Novembro de 1997, que recaiu no caso de liquidação de retenções sobre os rendimentos de capital imobiliário, que a administração considerava produzidos em operações de seguro ou, como chamamos, *seguro a prima única*. As partes haviam querido contratar esse seguro pelo tratamento fiscal favorável. O tribunal entendeu que não era uma operação de seguro, que tinha uma outra natureza jurídica. Requalificou essa operação

como de depósito irregular retribuído, com a conseqüente nulidade dos efeitos dos contratos, só os efeitos tributários, não para os efeitos mercantis. Uma sentença posterior sobre o mesmo tema mudou de critério e considerou que eram operações de seguro. Havia elementos que identificavam um contrato de seguro e, em consequência, entendeu que deveria haver sido instruído o expediente especial em fraude de lei. Posteriormente, uma lei proibiu esse tipo de operação e acabou confirmando a existência anterior de uma lacuna, uma brecha jurídica.

A outra sentença entendeu, à luz da nova regulação, que, na realidade havia uma lacuna legal e que a operação era lícita. Vejam a segurança jurídica que a jurisprudência está aportando nesse caso. A existência dessas brechas jurídicas é um problema importante nas normas tributárias, por isso estou totalmente de acordo com o Professor Ferreiro, quando afirma que é o legislador o máximo responsável por uma boa legislação, mas a administração é a máxima responsável pelos projetos de lei e pelos regulamentos. Um ordenamento tributário excessivamente minucioso, detalhado, casuístico, acaba forçando o contribuinte a buscar a aplicação da lei mais favorável e promovendo a aparição de brechas, contradições e interpretações díspares.

Uma colocação muito interessante e nova na jurisprudência nos tribunais da Espanha foi provocada por uma sentença do Tribunal Supremo, que declarou a responsabilidade patrimonial do Estado legislador, que se traduziu na obrigação da administração de indenizar pelos danos derivados de uma lei declarada inconstitucional, nos seguintes termos: mesmo que o contribuinte já não possa impugnar o ato administrativo porque se tornou firme e ainda que ele não possa solicitar a devolução das rendas tributárias porque passou o prazo de prescrição para realizar o requerimento, mesmo nestas situações, essa sentença do Tribunal Supremo diz que o contribuinte tem direito a obter uma indenização pelos prejuízos que a aplicação da norma legal lhe tenha causado. O Tribunal Supremo e o Tribunal Constitucional reconheceram a viabilidade de uma economia de opção tática. Inclusive o Tribunal Constitucional, na sentença em que foi declarada a nulidade daquela disposição adicional 4ª da lei de taxas, chegou a definir o que é essa economia de opção, exatamente nos seguintes termos: é a possibilidade de escolher entre várias alternativas legalmente válidas, dirigidas para um mesmo fim, mas geradoras de alguma vantagem adicional a despeito das outras.

Tendo visto a normativa e a visão geral dos tribunais, passemos à reforma prevista da Lei Geral Tributária. Já é oficial o relatório da comissão de especialistas para a reforma e uma das suas bases é exatamente o convencimento de que temos que incorporar nos artigos um instrumento efetivo para lutar contra a fraude. Já foram colocadas nessa comissão duas grandes proposições que o legislador terá que valorar. Uma das propostas, a primeira, fala sobre a supressão da regulação referida à fraude de lei. No Brasil, acho que vocês estão incorporando uma norma anti-fraude e nós falamos da supressão dessa norma como solução dos problemas. Essa alternativa foi defendida ferreamente por dois importantes tributaristas da Espanha, que muitos de vocês conhecem: os Professores Falcão e Ferreiro. Uma

segunda posição mantém a necessidade de regular a fraude, mas dentro dessa segunda opção oferecemos duas alternativas: converter a norma antifraude numa norma antiabuso ou melhorar o conteúdo do art. 24.

Parece que estamos intuindo que não existe uma preferência para mudar a norma antifraude por uma norma antiabuso, porque seria possível ter uma norma antiabuso e aplicar a norma antifraude na ordem civil, pela aplicação supletória do ordenamento tributário. por isso parece mais razoável fazer uma melhora na redação desse artigo 24.

O relatório da comissão informa quais seriam os pontos favoráveis. Seriam quatro pontos. Primeiro: a definição da fraude. O relatório nos diz que devemos explicitar que a fraude de lei se refere exclusivamente a supostos nos quais não se realiza o fato imponible. Propõe-se também a eliminação da expressão “amparando-se em normas ditadas com distinta finalidade”, porque pode ser que se consigne a fraude pela existência de uma brecha na lei. Propõe-se uma série de idéias que devem refletir essa intenção. A respeito do expediente especial, insistimos que está justificado pela excepcionalidade desta figura e pela necessidade de que sua aplicação esteja em mãos de organismos especializados e com suficiente formação e experiência. O que mais se estranha ou surpreende das colocações da comissão é que ela está exigindo que esse organismo especializado seja ou a Direção Nacional de Tributos, ou o Presidente do Conselho para a Defesa do Contribuinte. Isso acabou produzindo uma grande surpresa entre a doutrina, especialmente no Professor Palao. Atualmente o representante do Conselho é o Professor Ferreiro.

A respeito do terceiro ponto, as conseqüências da fraude de lei, a comissão faz duas observações: primeiro, ela defende a supressão da referência à norma elidida. Pelo tema que já comentei, há possibilidade de que a fraude se converta pela existência de uma brecha. Segundo - esse tema é mais interessante e pode nos surpreender um pouquinho mais -, aponta a possibilidade de dar ao contribuinte afetado pela fraude a chance de desfazer os negócios que a administração considera celebrados com fraude de lei, com isenção de impostos. O Professor Palao disse que o cidadão que aconselha uma qualificação fiscal que possa se encaixar em fraude não tem nenhum risco, e que, além disso, o prêmio é a isenção de impostos. Isso está nesse texto, nesse relatório passado. Com relação a pagar juros e à sanções, o relatório nos diz também que a norma deve prever a redução das quantidades pagas como uma conseqüência dos negócios realizados.

No que se refere às sanções, contempla três propostas: a primeira é que não deve haver nenhuma sanção, que é a situação na qual nos encontramos hoje. Eu concordo com essa proposição, posto que, não estamos diante de uma infração, precisamente quando a doutrina separa os conceitos, se insiste em que não cabe a sanção. A segunda colocação seria que os atos e negócios realizados podem dar lugar a sanções sempre que não se declarem adequadamente, ou seja, caso se constitua e se dissolva uma sociedade, você não tem que declarar a compra e venda e sim a constituição e a dissolução de uma sociedade de forma completa e verdadei-

ra. Terceiro: cabe impor sanções por infrações simples, mas por negativa, pode haver uma obstrução à atuação fiscalizadora, uma vez iniciado o expediente especial. Pode acontecer, mas em várias outras situações que não estão vinculadas especificamente à fraude. Temos aqui nove pontos nos quais abrimos o debate científico pela parte do Palao, alguns dos quais já mencionei.

Vou passar agora ao meu último ponto na intervenção. Considerações gerais e bem resumidas sobre o tema escrito, sobre o problema debatido, com uma breve referência ao enfoque da União Européia. O objeto deste seminário sobre elisão fiscal é, em minha opinião, um dos problemas eternos da doutrina científica e, paradoxalmente, de poderosa atualidade. Os debates poderiam reconduzir-se no último extremo para a autonomia do Direito Tributário em relação ao direito privado, tentando fugir da interpretação econômica.

Do meu ponto de vista, o problema que subjaz aqui é único. Trata-se de enfrentar o “princípio da autonomia da vontade”, que inspira as relações jurídicas do direito privado, com o princípio de reserva de lei que se inspira no Direito Tributário. E em questão de técnicas, aparece enfrentado o “princípio da eficácia administrativa”, na aplicação dos tributos, e de segurança jurídica dos contribuintes. Mas, também é verdade que não podemos enfrentar esse tema, atualmente, dando as costas nem à complexidade da normativa tributária cheia de brechas, nem ao contexto da normativa tributária de outros países, em muitos dos quais se admite o pacto com a administração ou a arbitragem como caráter geral, como vimos o Professor Vasco falando a respeito da lei portuguesa. Isso desvirtua o clássico “princípio da indisponibilidade do crédito tributário”. Esse é um outro flanco de crise do Direito Tributário unido a muitos outros flancos nos quais nos movemos. Estamos trabalhando com esses conceitos na universidade.

A Espanha, além disso, como parte da União Européia, tem que cumprir com as Diretivas Comunitárias que especificamente permitem ou ordenam certas formas de fraude. Como exemplo, a lei espanhola sobre o imposto de sociedades contempla como regime especial o Regime de Fusões e outras operações de sociedade, como transposição de Diretiva Comunitária de 23 de julho de 1990. O Regime, ou o benefício, consiste, basicamente, em diferir as tributações dos lucros (mais-valias). Mas a nossa lei prevê que se isso não acontece por motivos econômicos válidos, como as reestruturações e racionalizações, pode acontecer uma presunção de que essa operação tem por finalidade, ou principal objetivo, a fraude ou a elisão fiscal. A partir de agora, a internacionalização das empresas deverá ter uma base nas razões economicamente válidas, com a conseqüente insegurança jurídica por esse conceito metajurídico - utilizando as palavras do Professor Di Pietro - tão difícil de aplicar. Provavelmente, vamos contar com essa ajuda dos Tribunais de Justiça da Comunidade Européia também.

Atualmente, muitos problemas de evasão fiscal são possíveis também pela diferença de tributação dos vários países, nos quais existe uma verdadeira concorrência fiscal de baixo nível. São necessárias não somente medidas internas, mas

também medidas internacionais, convencionais e comunitárias. No terreno comunitário, rege como que um pacto de cavalheiros entre os países da União Europeia, o chamado “Código de Conduta” sobre a fiscalização das empresas, que proíbe a concorrência fiscal danosa. Curiosamente, como muitas outras normas, não se trata de uma norma vinculante, mas temos um grande índice de cumprimento por parte dos Estados, o que é certamente algo que causa perplexidade no mundo do Direito. Uma parte importante do Código de Conduta é uma proposta que trata de que tributem os juros cobrados por um residente na União Europeia, que não é residente em outro país. Atualmente, um residente na Espanha pode colocar a sua poupança em outro país, em Luxemburgo ou em qualquer outro país da União Europeia, onde não há cláusulas de informação com as Administrações Tributárias que funcionem efetivamente, e pode esquecer de declará-la à Administração Espanhola, ou seja, ele pode fazer isso em qualquer outro país. Exatamente para isso, temos essa proposta de Diretiva, cujo texto foi recentemente substituído, derogando o anterior. A data é de 18 de julho de 2001. Essa Diretiva optou pela forma de intercâmbio de informações. Discutimos muito desde a primeira proposta, de 1998, e é exatamente essa que parece que vai seguir, vai ter um futuro. É conhecido pelos outros expositores que, muitas vezes, o problema é uma confusão de terminologia, especialmente, e volto ao meu texto escrito sobre cada uma das figuras jurídicas.

É verdade que a qualificação tributária dos fatos, como a interpretação das normas tributárias, devem considerar que esta última tem sempre uma significação econômica, já que sempre está baseada em fenômenos econômicos que pressupõem ou indicam capacidade contributiva. Mas, tanto o abuso quanto a fraude são doenças do Direito, não inventadas, mas autênticas e acabam afetando todos os setores jurídicos, não só os ordenamentos tributários. O nosso desafio para cada sistema jurídico é encontrar as fórmulas jurídicas idôneas que acabem com esses problemas reais. Legislador, administrador e tribunais têm que esforçar-se para conseguir essa segurança jurídica tão desejada por todos os destinatários da norma e cada país deve encontrar a sua fórmula mágica de equilíbrio, sem ter que exportar uma fórmula mágica e justa para todos. Este é o meu ponto de vista e, com isso, fecho a minha intervenção. Muito obrigada pela sua paciência.

Muito obrigada.

**III – EXPERIÊNCIAS
INTERNACIONAIS
EXPERIÊNCIA DA ARGENTINA**

**PALESTRANTE:
MARCOS GUTMAN***

*Advogado; Professor da Universidade de Buenos Aires; Pós-Graduado pela Universidade de Salamanca e Pós-Graduado pela Universidade de Bolonha.

MARCOS GUTMAN - Antes de iniciar, os agradecimentos correspondentes e dizer que me sinto estranho, nervoso, é difícil sentar aqui porque o meu Professor, Di Pietro, falou pela manhã e é muito difícil para um aluno falar quando o seu professor está presente. Não vejo isso como algo habitual. Isso me traz uma dupla responsabilidade.

Em segundo lugar, gostaria de agradecer especialmente ao Professor Marco Aurélio Greco pela oportunidade que me foi concedida. Ele me colocou em contato com a organização e vim expor pela Argentina numa jornada tão importante.

Gostaria de dizer que é um prazer vir ao Brasil. Venho de um país vizinho que, de acordo com alguns brasileiros, está por desaparecer, mas eu existo. Encontrar-me com verdadeiros amigos, como Ricardo Lobo Torres, Tadheu Andrade, é um prazer voltar ao Brasil. Acredito que não se vem ao Brasil, voltamos ao Brasil ou retornamos, como diziam os italianos, desde a minha juventude, quando me foi concedida a oportunidade de aproveitar minhas férias por essas maravilhosas praias brasileiras. Agora venho como palestrante. Jamais teria imaginado algo assim. Prometo não falar de futebol. Comigo vocês não têm nenhum problema. Não sou de Honduras. Não há problema comigo. Vocês podem falar e prometo não falar de futebol. Então podemos continuar com o Mercosul, ser amigos, falar de Gustavo Kuerten, está tudo bem. Também reconheço o tetracampeonato e os tetracampeões, também respeito. Depois disso, se não quiserem aplaudir podem ficar à vontade.

Em terceiro lugar, escutei as palestras da manhã e da tarde e acho que é inteligente escolhermos um advogado para falar disso, não só professores e acadêmicos da administração. Não vim ensinar para vocês como se realiza um negócio. Quem está envolvido no negócio tem que entender esse tema de fraude de lei.

Acredito muito no Brasil como um dos países mais importantes da América Latina. Acredito que o Mercosul é uma idéia muito boa, um projeto muito bom. Mas a legislação argentina não ajuda muito esse tipo de idéia.

A palestra vai-se dividir no que denominamos, desde muitos anos, a realidade econômica da Argentina, contida na Lei de Procedimento Tributário, que não é há muitos anos uma lei de procedimento tributário, mas que funciona como um verdadeiro código fiscal. Essas normas da Argentina datam de 1946. A Argentina convive com o Princípio da Realidade Econômica desde 1946.

A segunda parte da exposição - ou será a terceira - será a análise do primeiro caso. Agora vamos ficar por aqui. O caso emblemático norte-americano Gregory vs Helvering, que vamos ver depois e algumas sentenças argentinas que não têm nada a ver com Gregory vs Helvering, apesar de tomar conta da Argentina, muitas vezes, com a jurisprudência norte-americana como parte do Direito.

Na terceira parte, vamos ver as normas particulares de elisão fiscal. Se sobrar um pouco de tempo, vamos tentar ver alguns problemas internacionais que ocorrem com relação à Argentina em tudo isso.

Os ensinamentos de grandes tributaristas da Argentina parecem estar mais no âmbito acadêmico do Direito Tributário. Para os que leram algumas doutrinas argen-

tinhas - não são escolas basicamente da Argentina... Dino Iarach era um italiano que, por questões da guerra - era judeu - e, por uma sorte da vida, veio morar na Argentina. Um outro era Carlos Maria Giuliani Fonrouge, também de origem italiana, mas que seguia a escola francesa de codificação. Não tenho preferência nem por um nem por outro, mas verdadeiramente Iarach inventou, a meu ver, o Direito Tributário.

Há dois artigos essenciais em matéria de interpretação de lei e de normas. Diz o art. 1º do Código Tributário... e a interpretação da disposição dessa lei ou das leis impositivas sujeitas ao regime atende ao fim das mesmas e à sua significação econômica. Faço uma parada aqui e repito: a aplicação da disposição dessas leis impositivas feitas ao regime atenderá aos fins das mesmas e à sua significação econômica. Só quando não for possível fixar pela letra da lei o seu espírito, o sentido ou o alcance das normas, conceitos, ou termos das disposições citadas, poderá recorrer a normas, conceitos e termos de Direito Privado. Na Argentina, existiram duas etapas nesse artigo. A primeira etapa foi considerada como de autonomia do Direito Tributário. O Direito Tributário é diferente do Direito Privado. Então o Direito Privado está ao lado, só prevalece o Direito Tributário. Nem sempre é o Direito Público, é o Direito Tributário.

A meu ver, essa é uma interpretação errada, porque o Direito Tributário, como obrigação *ex-legis*, quer dizer uma obrigação estabelecida pelo legislador, independente da vontade das partes, com características de disponibilidade, tanto não pode o estado deixar de cobrar, como o devedor deixar de pagar. O mais importante dessa norma é a significação econômica. Isso foi e continua a ser criticado pelos despachos dos advogados que defendem os contribuintes, que não simpatizam com o pagamento dos impostos da forma devida. Alguns, inclusive, defendem o princípio, que vamos ver agora, que é o princípio centrado em Gregory vs Helvering, que é o “princípio de economia de opção”. É dizer que o fato de que deva atender à realidade econômica não invalida que o contribuinte escolha a opção que resulte em menos imposto a pagar.

O fisco argentino foi, por sorte, prudente na aplicação dessa norma. Essa norma é do tipo processual. Mesmo que não pareça, é uma norma do tipo processual, porque quem faz a primeira interpretação do fisco, o faz no processo de determinação.

A segunda norma é um pouco mais complexa, é o art. 2º. “Para determinar a verdadeira natureza do fato imponible, atenderemos aos atos e situações de relações econômicas que efetivamente realizem, persigam, ou estabeleçam os contribuintes. Quando submetam esses atos ou situações em relação a formas jurídicas que não sejam manifestamente as que o Direito Privado ofereça ou que autorize, para configurar adequadamente a cabal intenção econômica e efetiva dos contribuintes, procederemos à consideração do fato imponible real e das formas e estruturas jurídicas inadequadas e considerar-se-á a situação econômica real como enquadrada nas formas ou nas estruturas que o Direito Privado aplicaria com independência das escolhidas pelos contribuintes, ou lhes permitiria aplicar como as mais adequadas à intenção real dos mesmos.

Muitos de vocês se perguntarão como se pode conviver com um sistema tributário com essas duas normas. É difícil. Outra pergunta que se pode fazer em continuação é, se eu digo que as normas existem e que o fisco nacional as aplica, como é que existe tanta evasão na Argentina, por que não é o país onde se paga a maior quantidade de impostos? Bom, porque, apesar dessas normas, existem mentes mais brilhantes que conseguem trabalhar contra essas normas.

Terceiro, porque a aplicação dessas normas em matéria tributária não têm um critério amplo, mas restrito, no sentido de que, de acordo com as etapas políticas pelas quais passou a Argentina, nossos tribunais as aplicaram, algumas vezes mais, outras menos. O primeiro corolário que surge disto é que essas normas que aparentemente jogam contra a intenção do contribuinte, também jogam, como vamos ver em um caso especial, a favor do contribuinte. Não necessariamente, o contribuinte que alguém disse que utilizou as normas, não uma forma jurídica inadequada, mas simplesmente uma forma jurídica determinada, possa ou não ser constitutiva de um caso de elisão fiscal e deva aplicar-se o “princípio de realidade econômica”.

Já explicou o Professor Guimarães o que é o “princípio da realidade econômica”. É um princípio que vem da época de Enno Becker, jurista alemão, amante desse tipo de normas que facilitam a tarefa do fisco enormemente. Rapidamente, o fisco pode deixar de lado tudo o que engendrou o contribuinte, tudo o que o contribuinte pensou para poder rapidamente utilizar dentro do sistema tributário, uma forma jurídica que resulte mais vantajosa, deixar isso de lado, utilizar a que, a juízo do fisco, parece a mais correta e, a partir daí estabelecer a imposição.

Estou de acordo com a expositora da Espanha que é um critério de insegurança jurídica absoluta. Insisto que é um critério bem complexo e que as grandes corporações na Argentina não simpatizam muito com esse tipo de norma. As pequenas corporações não estão muito preocupadas em relação a isso, sua forma de evasão é outra e o contribuinte individual, que hoje em dia começa a ter uma relevância maior do que tinha em outra época, está seriamente preocupado com a existência dessas normas. A isso vamos nos referir depois, porque acho que o novo Direito Tributário tem não só a ver com a realidade econômica, o direito do comércio eletrônico, etc., mas também com o direito do contribuinte individual, que acumulou uma enorme riqueza e movimenta tanto ou mais recursos do que as sociedades anônimas. O contribuinte individual é o primeiro que não simpatiza com isso. Por quê? Porque ele já pagou, ou sua sociedade já pagou. A sociedade à qual ele pertence já pagou.

O que significa na Argentina essa realidade econômica? O sistema constitucional argentino, a Corte argentina já aplicou em diversas oportunidades esses dois princípios. Vou tentar explicar rapidamente. Primeiro, de tipo processual, outro de tipo substancial. No primeiro, o fisco, na interpretação, “pode” - estou chamando a atenção para esta palavra porque ele não está obrigado a fazê-lo - não necessariamente o fisco deve deixar o contribuinte sem a alternativa que ele escolheu, a que foi de sua vontade, de sua escolha, mas apenas quando ele observar irregularidades,

ou quando ele tenda, através dessa forma, a não pagar tributos na Argentina. Critério de territorialidade.

A segunda norma sim, é uma norma de fundo, uma norma bem mais perigosa, porque permite, para quem faz a determinação do quanto pagar, a determinação tributária, se afastar do que habitualmente faz, ou seja, sair do que o contribuinte já fez, escolher a forma que o contribuinte deveria adotar. Esse é um passo bem mais complexo, porque o contribuinte pode escolher uma doação e para o fisco ser uma venda. Então, se o fisco considerar como uma venda, a partir daí, ele estabelece os diferentes gravames, como se essa operação fosse uma venda. É o caso mais simples de operação que temos. Agora vou explicar um caso mais complexo, que não tenha a ver com doação e venda somente. E estabelecer, de acordo com o critério do fisco, a norma.

Essa já não é uma norma do tipo processual. Aqui não temos o ônus da prova por parte do contribuinte, mas sim o fisco diz ao contribuinte: olha, você não fez tal ou tal coisa. Quero que fique claro, a Constituição argentina sim, ela estabelece o direito de defesa. Isso tem que ficar claro. Quando se faz processualmente uma determinação de ofício, o sujeito tem direito de se defender nas instâncias consideradas, na Argentina, de tribunais tanto da administração e câmaras judiciais que controlam os tribunais administrativos, até peticionar diante das autoridades que cheguem à Corte Suprema. Não é que o sujeito esteja indefeso ante a situação e não tenha como reagir, não é isso. Isso é uma fantasia que às vezes vendem alguns maus investidores da Argentina, mas não é assim. Alguma vez o fisco, é claro, pode dar razão a isso, mas é outra história. Nem sempre as sentenças são desfavoráveis ao contribuinte.

Vamos agora à terceira lâmina. Uma das coisas que mais me chamou a atenção na medida em que assistimos as outras palestras é que isso aqui não foi mencionado: esse julgamento da Corte Suprema dos Estados Unidos. Esse julgamento é de 7 de janeiro de 1935, *Gregory versus Helvering*. Não sou nenhum amante da jurisprudência norte-americana nem da argentina, mas devo reconhecer que a jurisprudência norte-americana foi pioneira nesse aspecto e até algumas piadas nos jornais mostravam um homem velhinho com o seu neto beijando a estátua, que dizia simplesmente *Gregory versus Helvering*, 7 de janeiro de 1935. Nesse julgamento, o que a Corte americana dizia é que o contribuinte tem o direito de reduzir as suas contribuições fiscais ou pagar o menor montante sempre que isso não impeça ou não atente contra a letra da lei, ou seja, o que se conhece doutrinariamente - e que os espanhóis desenvolveram bem mais do que a Argentina - como economia de opção.

A pergunta que nós nos fazemos na Argentina nesse momento é qual a diferença entre elisão e evasão. Isso já começa a ser um outro problema. Há outros julgamentos que vemos aí, além de *Gregory versus Helvering*. São os julgamentos *Parke Davis*, *Mellor Goodwin*, *Pasa Petroquímica*, e *Kellog Argentina*, todos nomes argentinos, não é? Ou parecem brasileiros?

Como vocês podem ver, pequenas empresas e tributa-las na Argentina também era uma coisa simples, não acontecia nada. Seguramente, suas rendas na

Argentina eram coisas bem cotidianas. Como disse um professor espanhol, sempre temos que ajudar esse tipo de empresas porque, coitadas, elas nunca têm dinheiro suficiente para tributar nos países onde fazem investimentos. Então, na Espanha, damos uma mão a uma grande empresa, na Argentina, ajudamos a Parke Davis, e assim funciona o sistema de ricos e pobres. Eu venho dos pobres, ou dos países que pelo menos não são tão ricos quanto eles.

Depois temos que ver o que Parke Davis fez. Nos anos 70, a corrente europeia, transformadora de toda essa nova força política que acabou dando em 1968, que não lembro – não sou muito jovem, mas não lembro disso -, esses ventos trouxeram para a Argentina uma série de julgamentos do que se chamava a guerra contra as empresas multinacionais. Isso hoje seria uma loucura, pedimos que venham, mas naquela época nos dávamos ao luxo, ou a Corte dava-se ao luxo, não de rechaçá-las, mas de colocar alguns limites. Talvez, se tivéssemos mantido os ideais daquela época, hoje vivêssemos em um país diferente.

O que fazia Parke Davis? Tinha a sua matriz, a sua sede nos Estados Unidos e também uma sucursal ou filial – há uma pequena diferença poucas vezes utilizada no Direito Argentino, bem mais utilizada no Direito Espanhol. Usávamos quase como sinônimas na Argentina sucursal e filial, mas na verdade são diferentes – que transferia o seu direito de patentes para os Estados Unidos e tinha intenção de descontá-las como perdas na Argentina, como gasto necessário para manter a fonte de riqueza. A Corte argentina, com um critério bom ou mal, conforme o escritório de advocacia – vocês vão definir – dizia: vocês não podem fazer isso, já que se trata da mesma empresa. Esses “rapazes”, esses “garotinhos” aqui sempre precisam de uma ajuda e, além disso, sempre utilizam esse tipo de procedimento. A Corte, utilizando o “princípio da realidade econômica”, disse que Parke Davis devia tributar por perdas presumíveis ou pelos gastos e restituir ao fisco Nacional.

O segundo caso foi o de Mellor Goodwin, outra pequena empresa de motores que sempre tinha alguns problemas, sobretudo na Argentina. Com relação a ela, a Corte argentina foi bem mais além, aplicou o que chamo “teoria da penetração”, utilizou a teoria francesa do “descobrimiento do véu societário” para determinar qual era a verdadeira natureza e quem eram os verdadeiros donos e acionistas. Assim, determinou que se tratava do mesmo conjunto econômico, ou seja, foi mais além do que habitualmente esperávamos de um tribunal e muito mais com uma empresa estrangeira. Isso foi em 1973. Não creiam que a Argentina sempre atua da mesma forma. Algumas vezes tentamos não ser tão súditos. Justamente o que a Corte fez foi dizer para Mellor Goodwin que devia todas as suas rendas. Como eles não haviam atuado como empresa independente, teriam de restituir para a Argentina. Então fomos um pouco mais longe. Alguns consideraram que foi um erro, foi o tema da repetição, por que? Porque sustentou que Mellor não poderia repetir, não tinha esse direito da repetição porque tinha transferido ao contribuinte sua carga tributária, portanto não tinha direito a repeti-la. Isso é uma coisa que passou dos limites que um governo civil poderia ter tolerado, podemos dizer assim. Porque ponho isso num

contexto político. Essa é a Argentina de 1973, é a Argentina da transição entre um governo militar do Presidente Lanusse para a terceira presidência do Peron. No Brasil, vocês sabem bem mais a história da Argentina do que eu sei do Brasil. Mas é um momento de transição política, é um centro de mudança política, onde as multinacionais não podiam fazer simplesmente as coisas que quisessem, boas ou más. Estou simplesmente explicando qual era o contexto político e que tipo de sentenças foram geradas. Infelizmente, tenho que dizer que hoje, na Argentina, uma sentença como essa seria quase impossível. Naquele momento, sim, era pensado e foi feito realmente. Então, rapidamente a teoria de Mellor Goodwin foi mudada. Uma vez que o governo militar assumiu, em 1977, eles passaram essa sentença para a petroquímica, quando mantiveram que não importava se havia translação da carga tributária, o sujeito tributário tinha direito a pedir a sua restituição, porque essa demonstração de que ele tinha transladado, isso era o que chamávamos de prova diabólica ou impossível de revisar.

A Corte argentina não voltou a tocar no tema de realidade econômica até o caso Kellog, quando pela primeira vez ela deu razão ao contribuinte. Como vêem, tudo muda. Não somos só o número um em utilizar normas que não nos correspondem, mas somos os primeiros a dizer para o grande país do norte e seus amigos – não é a Bolívia, nem o Brasil, na verdade – que está tudo bem.

No caso Kellog foi utilizado esse sistema no qual - na realidade, temos que dizer, Kellog tinha razão. Porque, na realidade, eles estavam sendo acusados de operar como um grupo econômico, de ter evadido tributos, de não ter pago tributos, e Kellog provou mediante uma cara e custosa prova – não se deve esquecer que esses sistemas que trazem preços de transferência são de provas custosas. Os preços de transferência têm que ver com o tema de elisão. No caso Kellog, o que eles conseguiram mostrar para o contribuinte é algo que todo contribuinte americano hoje sonharia, que é trabalhar com o princípio do “*arms length*”, quer dizer, como empresas independentes, ainda que no mesmo grupo econômico.

A Corte argentina deu razão para Kellog e manteve seu julgado com uma doutrina muito mais importante. Ela manteve que esse princípio da realidade econômica não só pode ser utilizado contra o contribuinte, mas também a favor do contribuinte, ou seja, o fisco pode considerar como grupo econômico um sujeito, mas esse não necessariamente pode ter como consequência uma maior carga impositiva ou a restituição das importâncias indevidas ou mal pagas, mas as que efetivamente devem ser pagas, que correspondem realmente, em uma palavra, quem as ganhou.

Apesar desses dois princípios gerais, o art. 1º e o art. 2º da Lei de Procedimento Tributário, a Argentina tem certas normas antielisivas de caráter geral e, em particular, em cada um dos impostos. Citei o princípio geral, que é o da aplicação para todo o sistema tributário. Cada um dos impostos tem as suas próprias normas antiabusivas. Quando escuto neste tipo de conferência que não, algumas pessoas falam que na Europa têm problema com o IVA, pela restituição do IVA, sinto que vocês estão falando do sistema tributário argentino também. Isso é bem familiar.

Então sinto que os europeus estão preocupados com problemas novos quando já fizemos isso, já cometemos esses ilícitos, estamos um pouquinho mais à frente, eu diria, não da solução, mas dos problemas. Não é que sejamos mais inteligentes. Somos mais rápidos talvez, ou mais ladrões, não sei. Já fizemos isso.

O tema da restituição do IVA não é novo. O IVA - Imposto sobre Valor Agregado - é um dos problemas que a Argentina tem também, é um dos casos emblemáticos da Argentina, em que o Estado argentino deixou de receber uma pequena soma de US\$200 milhões com faturas apócrifas, falsas. Não vou explicar tudo isso, mas posso ver os olhinhos brilhando aqui sobre como fazer isso. A manobra consistia em inventar um grupo empresarial que transferia créditos fiscais entre si simplesmente com a emissão da fatura, porque a norma argentina não continha nenhuma disposição específica no sentido de que a fatura deveria corresponder à real existência dos bens. Como o IVA na Argentina sai pelo faturado... Vocês estão entendendo o que estou explicando? Não estou ensinando a evadir, não é isso. As pessoas da Receita Federal ficam assustadas também, não é isso. Eles já foram julgados na Argentina, não se preocupem.

O sistema consistia simplesmente, mediante a transferência de crédito fiscal, o pagamento e a dedução. As empresas que utilizaram esse crédito fiscal... Sem dúvida, elas mantinham que não, que era o princípio da boa fé, que eles recebiam esses créditos com boa fé. Eram pequenas empresas que sempre precisavam de ajuda: Pirelli, Firestone, enfim, pequenas empresas

Mas, digamos que na maior parte eram empresas multinacionais, ou empresas de capital argentino, porém empresas importantes. Como vocês vêem, como o Professor Di Pietro explicou, não é feito por um contribuinte individual, mas por organizações que utilizam o sistema de planejamento tributário.

Tive a oportunidade de participar, no Brasil, do I Congresso de Planejamento Tributário, em Curitiba, em 1998. Já nesse momento, vi a cara de susto dos brasileiros com a norma que agora já está em prática. Pude explicar naquele momento quais eram as recomendações da OCDE sobre a concorrência fiscal desleal. A partir desse caso, o sistema tributário argentino estabeleceu uma modificação para a Lei do IVA. No Brasil não existe o IVA, mas tem um imposto bem parecido, vocês têm o ICMS, não é isso?

Sobre esse sistema o que se faz é criar faturamento, ou crédito fiscal apócrifo, ou seja, seriam créditos que podem ser tomados contra débitos fiscais, de forma que não correspondem à operações reais, ou porque a operação é inventada, ou porque é um "papel pintado" simplesmente. Chamamos de papel pintado, ou seja, uma fatura que não corresponde a um serviço prestado, uma coisa real, um intercâmbio de bens não realizado. Os casos na Argentina são absolutamente emblemáticos, e a evasão fiscal na Argentina, por causa disso, é gigantesca, enorme realmente, é uma das maiores evasões fiscais, principalmente num país que não tem cultura de imposição direta, mas em que toda carga tributária recai sobre a imposição indireta. Alguém disse que existem os paraísos fiscais porque existem os infernos tributários.

Na Argentina, o inferno é dado pela excessiva carga inútil, porque é impossível controlar o contribuinte. Precisamos deixar a imposição direta para conseguirmos alcançar essa imposição indireta fazendo de outra forma. Os nossos credores saem tristes da Argentina e felizes do Brasil, os meninos do FMI.

Quais são essas normas antielisivas? Uma dessas normas é a que chamei de “bancarização do sistema tributário argentino”, uma coisa muito importante. Tínhamos uma lei que se chamava lei antievasão, que estabelecia basicamente que todas as operações superiores a US\$10 mil seriam feitas por sistema bancário, ou seja, cheque, pagamento com cartão de crédito, pagamento por outra forma bancária, transferência entre bancos, enfim. A partir da lei de concorrência, esse valor passou a mil pesos, ou seja, qualquer operação superior a US\$1 mil na Argentina... Na Argentina isso não é muito dinheiro. Se você compra um computador, que custa US\$2 mil, isso vai ter que ser pago pela conta bancária. Então o que acontece se o sujeito não tem uma conta bancária? A nossa avó deixou de ter conta bancária, às vezes as pessoas idosas não têm. Então ela vai ao banco e compra um cheque. Não importa, ela tem que arrumar algum jeito. É uma forma de controlar esses valores.

E aí se contrapõe a segunda pergunta? Existe o sigilo fiscal na Argentina? Não, não existe. Lamento ter que dizer essas coisas. Talvez ante os brasileiros eu devesse dizer exatamente o contrário: nosso país é maravilhoso, temos cataratas, mulheres, mas tenho que dizer a verdade: não existe sigilo fiscal na Argentina. O fisco, na Argentina, controla permanentemente os movimentos de capital. Não controla, é claro, os grandes capitais que estão se evadindo, mas os pequenos capitais nós controlamos porque eles não conseguem fugir também, em boa parte. Infelizmente, são as operações que nós controlamos. Os pobres acabam pagando na verdade.

Essas operações superiores a mil pesos também acabam acarretando complicações para o sujeito, porque, se ele for processado por qualquer situação ou mesmo pelo fisco nacional, sua única conta vai acabar ficando com problema, ele não vai poder pagar o próprio fisco, porque o mesmo fisco estará embargando essa pessoa, um embargo bancário. São situações bem complexas de tipo processual, às vezes paradoxais.

O segundo problema que isso traz é que tampouco se consegue um verdadeiro controle tributário. O fisco recebe caudais de informações que não pode processar. Às vezes nos enganamos e os bancos também se enganam em um ou dois pontos. Então, acusamos um sujeito de ter um milhão de pesos, depois, ele na verdade não tem mais do que 10 mil. O banco pede desculpas, o fisco também, mas o sujeito não tem como se defender. São normas que tendem a assustar o contribuinte. A legislação argentina não só contém esse tipo de situação, mas tem também as normas que denomino “importadas”. A Argentina não é membro da OCDE, é simplesmente um membro consultivo. É considerada dentro do modelo como *non member* ou *consultive member*, mas ela usa essas normas da OCDE, incorporando-as ao ordenamento

jurídico argentino, muitas vezes sem saber o que está incorporando. Então temos normas sobre preços de transferência, normas sobre as sociedades estrangeiras controladas, sobre o que vimos no ano passado, num colóquio com o Professor Marco Aurélio Greco, temos também normas sobre a concorrência desleal, que já mencionamos, e sobre a concorrência fiscal danosa. São essas normas que estão nas leis sobre ganhos e sobre renda.

Como conclusão, para a sorte de todos vocês, como funciona esse sistema na Argentina? Muitas vezes mencionamos que há o direito do poderoso sobre o do não-poderoso, e a Argentina é um claro exemplo tributário disso. Qual é o grau de controle que o fisco tem na Argentina? É bem escasso, porque as manobras internacionais continuam sendo feitas, porque os convênios sobre dupla tributação são escassamente estudados. A Argentina tem poucos convênios de dupla imposição assinados e isso acaba sendo prejudicial para ela, porque, através de um julgamento recente ficou determinado que esses convênios de dupla imposição têm um caráter supralegal. Na Constituição, os convênios em geral, primeiro de direitos humanos, um convênio também para evitar essa dupla imposição, depois as leis. Essa seria a escala. Então temos exemplos como o seguinte: um contribuinte argentino tem lucros na Argentina e deposita como não residente na França. Ele não paga impostos nem na França, pelo que está sendo estabelecido pelo convênio, ou seja, pelas rendas que obteve, nem na Argentina também. Por que acontece isso? Porque pelo convênio de dupla imposição com a França, que tem nada mais, nada menos que 21 anos, os franceses estavam preocupados que os seus investimentos na Argentina não fossem tributados na França, mas os argentinos não se preocuparam se havia investimentos argentinos que seriam tributados na França. Então eles subscreveram esse tipo de torpezas. Também o convênio com a Áustria. Diz que se um argentino não residente compra bônus do tesouro austríaco, na Áustria, as rendas obtidas não vão tributar nem na Argentina, nem na Áustria. Na Áustria porque ele não é residente e, na Argentina, porque o convênio estabelece expressamente que essas rendas ficam excluídas. Na Espanha acho que tributaria, não é?

Como vocês vêem, a Argentina não é o melhor modelo a ser seguido. É um país ideal, com uma ótima carne. Não temos febre aftosa, nem vaca louca, mas o sistema tributário argentino deixa muito a desejar, especialmente quanto a esse tipo de normas. Tratei minimamente, é um sistema criticável, esperamos que no futuro tenda a uma igualdade tributária. Também no futuro esperamos que nossos credores econômicos nos permitam elevar o nosso sistema tributário a um sistema mais igualitário, em que obtêm mais paguem mais, e o que obtêm menos paguem menos, acabem sendo beneficiados.

Com isso termino. Muito obrigado pelo convite e espero não tê-los aborrecido em excesso.

Obrigado.

III – EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

EXPERIÊNCIA DA ALEMANHA

**PALESTRANTE:
RICARDO LOBO TORRES***

* Livre docente em Direito Financeiro pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (Uerj); Doutor em Filosofia pela Universidade Gama Filho; Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ; Procurador do Estado do Rio de Janeiro; autor das obras “Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário” e Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário”

RICARDO LOBO TORRES- Ao contrário dos meus companheiros, o Marcos Gutman é argentino e falou sobre o direito da Argentina, o Dr. Cisneros e a Dra. Marta são espanhóis e falaram sobre o direito da Espanha, eu não sou alemão, venho falar sobre direito alemão e não vou precisar de tradução simultânea.

A explicação inicial é que quero oferecer apenas uma colaboração aos colegas, a convite da comissão organizadora, e é uma colaboração de um professor brasileiro que vem se preocupando com problemas de direito comparado e que tem procurado na sua cátedra exercer, ou criar, ou discutir, a matéria para ver em que medida é possível se estabelecer um filtro para o ingresso ou para a recepção de certas teorias, certas doutrinas e certas normas de Direito Tributário. É uma preocupação que tenho há muitos anos e talvez por isso tenha sido convidado para falar sobre esse tema.

Realmente, acompanho o direito germânico, tenho interesse, mas tenho principalmente interesse em criar ou estabelecer uma discussão em torno, às vezes, de uma recepção anárquica do direito estrangeiro, como fizemos agora na Lei de Responsabilidade Fiscal. Fomos copiar o modelo da Nova Zelândia, que ninguém sabe nem direito onde é que fica, e trazemos normas sem saber também a origem, como essa norma agora que apareceu e que vamos discutir amanhã, da Lei Complementar 104.

Com relação ao direito alemão, o Dr. Johnson ontem já fez uma exposição, vou fazer uma lembrança da questão no direito germânico. O problema da norma antielisiva surge no direito alemão em 1919, com o Código Tributário elaborado e criado por Enno Becker. Esse Código Tributário tem duas justificativas mais importantes. A primeira delas é que ele surge como uma oposição àquele movimento científico que se afirmou a partir do século anterior e que se caracterizou como jurisprudência dos conceitos e que era um movimento positivista conceitualista. Ou seja, a jurisprudência dos conceitos entendia que o conceito jurídico é capaz de refletir a realidade. Os conceitos de Direito Civil são conceitos que coincidem exatamente com a realidade. Então, não precisa cuidar da realidade, basta cuidar do conceito, porque o jurista que conhece o conceito vai chegar à realidade necessariamente.

A crítica que veio depois, a partir de Ihering, foi no outro sentido, que a jurisprudência ou a ciência do Direito devia se interessar pela finalidade ou pelos interesses, daí o nome jurisprudência dos interesses. E a jurisprudência dos interesses vai se caracterizar justamente por procurar o fundamento material, por procurar uma realidade, que com certo exagero de alguns de seus adeptos, podia ser procurada independentemente da norma e do conceito. Na medida em que a jurisprudência dos interesses foi um movimento de oposição à jurisprudência dos conceitos, caiu também ao longo das décadas seguintes em muitos exageros, que vão ser corrigidos nos últimos anos ou nas últimas décadas do século XX.

A outra nota importante sobre essa legislação inicial da Alemanha é que se cuidava então de uma modificação substancial de um Estado de direito. O Estado de direito formal, o Estado de direito guarda-noturno, o Estado de direito do capitalismo selvagem do século XIX passa a ser, no início do século XX, a partir da segunda década, depois da primeira guerra mundial, passa a ser um Estado de direito, mas

um Estado social, um Estado que pretende ser um Estado de bem-estar social, um Estado até com certas conotações socialistas e, portanto, um Estado gastador, um Estado perdulário, um Estado que precisava de muito dinheiro para atender a todas as despesas que se pretendia que o Estado passasse a acudir.

As normas antielisivas e o código tributário da Alemanha surgem nesse contexto de modificação da estrutura do Estado com a criação do Estado social, que vai persistir até 1989, quando então sofre uma desintegração com a queda do Muro de Berlim e com o desaparecimento das nações socialistas. E a questão do positivismo, que também vai ser discutida de uma outra forma. Até então o positivismo era conceitualista e passa, com Enno Becker e com o código alemão, a ser um positivismo de base sociológica ou economicista, que vai procurar fundar todo direito no fato social ou na realidade econômica.

Essas normas então aparecem em 1919, são normas sobre a realidade econômica e sobre a elisão fiscal e depois sofrem uma modificação em 1931, numa nova redação do código alemão e sofrem, finalmente, uma grande modificação numa lei de adaptação tributária, que surge já no período do nazismo em 1934 e que faz a adaptação das normas do código tributário alemão à nova situação política e econômica da Alemanha.

É importante essa lei porque ela acrescenta um dispositivo que não constava do código de 1919, que é o dispositivo do art. 1º, item I, que dizia: “as leis fiscais devem ser interpretadas de acordo com a visão do mundo nacional socialista”. Então era aquela visão do mundo nacional socialista dos alemães, do nacional socialismo que iria dirigir e influenciar a interpretação do Direito Tributário. Essa norma, inclusive, trouxe depois uma denotação muito depreciativa para a própria interpretação econômica. Sempre que se fala em interpretação econômica lembra-se de Hitler, do nacional socialismo e daquela situação da Alemanha da década de 30.

Mas a verdade é que aquelas normas sobre a interpretação econômica continuam depois da guerra e só vão ser substituídas pelo Código Alemão de 1977.

Então, em 1934 a situação é essa: o art. 1º, que inaugura essa interpretação de acordo com o nacional-socialismo, e a manutenção das duas regras que vêm de 1919. Uma delas manda que se observe na interpretação do Direito Tributário a concepção popular, a finalidade e o significado econômico da lei tributária e o desenvolvimento das circunstâncias. Então o intérprete deveria levar em consideração não o conceito jurídico, como defendia a jurisprudência dos conceitos, não o conceito apenas de compra e venda, conceitos do Direito Civil, mas a própria realidade econômica subjacente àqueles conceitos.

E um outro artigo, que vinha também de 1919 e que determinava prevalecer a mesma coisa, que é aquela interpretação econômica com relação à apreciação dos fatos geradores, porque era um dispositivo muito estranho, nós copiamos esse dispositivo no art. 118 do Código Tributário Nacional, porque o CTN surgiu um pouco antes da reforma do código alemão, feito em 1977, e quando ele surgiu, resolvemos copiar todas as normas sobre interpretação e algumas mudando o sinal, mudando, o que

estava no pólo positivo passou ao negativo, mas copiamos aquelas normas, que acabaram revogadas em 1977. Hoje nós exibimos normas do Direito Tributário alemão de 1919 e 34 que não foram acolhidas pelo legislador alemão de 1977.

Em 1934, a situação era: três normas sobre a interpretação econômica e mais uma sobre a elisão, que era aquela norma que proibia o abuso de forma jurídica. Então, sempre que houver abuso da forma jurídica, a autoridade administrativa fica autorizada a procurar o verdadeiro substrato econômico daquela situação. É o abuso alemão uma forma de contornar a norma de tributação. Então, pelo critério ou pelo abuso do contribuinte há, não uma negação, mas um contorno, o contribuinte consegue ladear, ou contornar, ou evitar a incidência da verdadeira norma através desse expediente.

Depois da 2ª Guerra revogou-se aquele art. 1º, que falava na visão do mundo nacional-socialista e persistiram os dois outros parágrafos do art. 1º, bem como o art. 6º, que cuidava do abuso da forma jurídica.

Voltou o direito alemão a aplicar a teoria da realidade econômica e a norma antielisiva no final da década de 40 e depois nos anos 50.

Ao final dos anos 50, há uma certa modificação e passa a prevalecer no direito alemão uma visão privatista, ou seja, começa a prevalecer uma visão contrária àquela consideração econômica do fato gerador. Isto é um fenômeno que vai ocorrer durante uns 10 anos, aproximadamente. Há um artigo muito interessante sobre esse tema, que foi publicado nos estudos em homenagem ao Ruy Barbosa Nogueira, por um professor alemão muito famoso, que é o Prof. Beisse e ele explica bem como houve aquela modificação. Os alemães saíram da interpretação econômica e passam a fazer uma interpretação formalista, passando a defender o primado do Direito Civil. Mas isso não dura mais do que 10 anos, porque na década de 60 ocorre um fato extraordinário na Alemanha, que é uma modificação da teoria ou da metodologia do direito. Há o aparecimento de uma figura extraordinária no campo da metodologia, que é o Professor Karl Larenz, que escreve no ano de 1960 um trabalho chamado Metodologia da Ciência do Direito, que foi traduzido, mais tarde, para o português e que exerceu uma influência enorme sobre a Corte Constitucional alemã. Ele era um homem de extraordinária cultura e soube expressar as necessidades, ou a realidade alemã que precisava ser considerada pelos tribunais.

Então, a partir do ano de 65, a Corte Constitucional alemã passou a seguir as idéias do Larenz também na aplicação e na interpretação do Direito Tributário. Embora Karl Larenz nada tivesse escrito a respeito de Direito Tributário, a metodologia científica dele foi tão profunda e tão revolucionária na Alemanha, que ele exerceu essa influência também sobre o Direito Tributário.

A partir de 1965 a corte alemã volta a aplicar a teoria da interpretação econômica, não mais como interpretação econômica, mas como interpretação teleológica e há uma depuração teórica na aplicação desses institutos.

Em 1977 há a nova modificação do Código Tributário, surge então o Código Tributário alemão de 1977, que revoga aquelas duas normas sobre a interpretação econômica.

Vou ler na tradução do Professor Schmidt, aquela tradução do Código Tributário alemão, feita aqui no Brasil pelo Ruy Barbosa Nogueira e pelos professores que compunham aquele grupo de estudos na USP e que é uma boa tradução, embora tenha alguns problemas porque o alemão tem algumas dificuldades muito características da língua.

“ Art. 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá como se para os fenômenos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”.

Uma tradução muito boa, tem o problema de se referir à fraude _ a lei tributária não pode ser fraudada_ e o texto alemão se refere a uma palavra que não existe em português, que é aquela idéia de contorno, de que a lei tributária não pode ser driblada, ou não poder ser contornada, não pode ser tangenciada pela conduta do contribuinte. Mas a tradução me agrada.

Esse novo Código Tributário alemão vai então, nos anos seguintes, ser aplicado e essa norma também antielisiva passa a ser aplicada pela Corte Constitucional e ser aceita pela doutrina, com um trabalho intenso da doutrina também em torno dela.

Houve um retorno a uma influência muito grande do Larenz, continua havendo, até que os tribunais passaram a se manifestar de um modo mais intenso. Aquela norma da antiga Lei de 1934 foi muito pouco aplicada. Há algumas estatísticas na Alemanha. Por exemplo, no período de 1919 a 1944, a média anual de acórdãos da Corte Financeira Federal, que se reunia em Munique, foi inferior a 1, era de 6 décimos de processos por ano. Depois de 1950 foi aumentando: 1,9, de 79 a 82, 4,75, depois do novo Código Tributário alemão, de 83 a 86, a média de 11 por ano, de 87 a 90, a média de 18, a partir de 1991 a média de 19. Então o Tribunal passa a examinar com muita frequência os problemas relativos às normas antielisivas, ou à norma antielisiva do art. 42.

Jamais a corte declarou inconstitucional, pelo contrário, jamais a doutrina se manifestou pela inconstitucionalidade, porque a doutrina alemã desconhece conceitos como tipicidade fechada, ilegalidade absoluta, não trabalha com esse tipo de idéias e tanto a doutrina quanto os tribunais passaram a aceitar essa norma.

Klaus Tipke, que é indiscutivelmente um dos maiores tributaristas da Alemanha, atribui esse aumento da discussão das normas antielisivas a dois fatos: há o incremento da atividade de planejamento, que com o desenvolvimento da economia ocidental, com o desenvolvimento da economia alemã, com a globalização, com os novos fatos que ocorrem, há uma necessidade de as empresas aumentarem a sua atividade de planejamento, e na atividade de planejamento há o perigo sempre de resvalar para a elisão e o Estado ter a necessidade de aplicar a norma antielisiva.

E depois entendeu o Tipke que o outro fato importante é que os pressupostos teóricos, ou o embasamento teórico da interpretação passou a ser muito mais forte, aquelas discussões antigas desapareceram, se o fato gerador, se interpreta ou não, claro que não se interpreta. O fato é que ele é qualificado, não é interpretado, não se

interpretam os fatos. Então, o problema da distinção entre interpretação econômica e jurídica não existe, toda interpretação jurídica é econômica, quando se trata de Direito Tributário. A economia vive no contorno do Direito.

Então, o embasamento teórico fornecido pela doutrina alemã também contribuiu para o aumento dessa discussão.

As normas do Código Tributário alemão de 1977, essa norma do art. 42 foi justificada por alguns e por outros entendida como meramente declaratória. A discussão que se colocou na Alemanha é saber se aquela norma que apareceu estaria proibindo o abuso de forma jurídica e autorizando a requalificação do fato, se aquela norma era constitutiva ou declaratória. Uma parte importante da doutrina concluiu no sentido de que era constitutiva. E era constitutiva porque no direito alemão não tinha uma norma de proibição de analogia e no fundo a norma antielisiva contém um certo momento de analogia, contém uma certa dinâmica da analogia, pelo menos a analogia que é feita sob a forma de uma expansão do fato gerador por parte do contribuinte, para depois ser contrastada com uma atitude antianalógica ou contra-analógica por parte do contribuinte. Mas, sem dúvida nenhuma, na norma antielisiva o intérprete ou o aplicador passa a operar fora dos limites possíveis do entendimento da norma, o que era a colocação feita pelo Larenz com relação à interpretação. A interpretação termina onde termina a possibilidade expressiva da letra da lei.

Então, toda vez que o intérprete ou o aplicador foge desse limite, ou ultrapassa esse limite, ou ele está fazendo analogia, ou está fazendo redução teleológica, ou está reduzindo o sentido da norma.

Então, a doutrina alemã é muito preocupada com isso, uma parte entendeu que não, outros que não atribuíam muita importância à questão da analogia, dizendo que a analogia é inevitável, não há uma possibilidade de se estabelecer a diferença entre analogia e interpretação extensiva, o juiz muitas vezes faz analogia e diz que está fazendo interpretação extensiva. Então, essas questões todas levaram alguns, como por exemplo o Tipke, como alguns tributaristas importantes da Alemanha, a considerarem simplesmente declaratório aquele dispositivo do art. 42.

A Corte Constitucional alemã continuou a aplicar a norma antielisiva do art. 42. E a Corte Constitucional, como aqui no Brasil, se manifesta muito pouco sobre Direito Tributário. Aqui, não porque a nossa constituição tributária é toda de base constitucional, mas na Alemanha as questões tributárias caem no Tribunal Federal, que é semelhante ao nosso STJ. Então o Tribunal Federal é o que julga as questões de Direito Tributário, e a Corte Constitucional só vai apreciar questão tributária quando há uma conotação constitucional, o que é muito raro, a não ser na questão dos direitos fundamentais.

Mas num caso de 1992, um caso importante, a Corte Constitucional estabeleceu uma regra com relação às relações entre o Direito Civil e o Direito Tributário, pondo fim a uma certa discussão que havia, muito antiga, em torno da autonomia ou da independência do Direito Tributário. Então disse a Corte:

“Direito Tributário e Direito Civil são ramos jurídicos da mesma estatura, regrados

um ao lado do outro, em que a mesma situação de fato se aplica sob uma outra perspectiva e sob outros pontos de vista valorativos”.

O Tribunal adere, a partir de 1992, à tese de que não existe o primado do Direito Civil sobre o Direito Tributário, mas simplesmente uma precedência da norma de Direito Civil. A norma de Direito Civil precede a norma de Direito Tributário, mas os efeitos tributários não partem do Direito Civil, partem do Direito Tributário. Então, há uma possibilidade de a lei tributária ser interpretada naquele sentido, como, aliás, dizia o Código para a América Latina; na hora de ser preparado o Código Tributário Nacional, houve aquela alteração na leitura e se criou a norma do art. 109, que até hoje ninguém entende direito o que significa.

Então, a situação na Alemanha, em rápidas pinceladas, poderia dizer que está dessa forma. Após a revogação da Lei de 1934, após aquelas referências à interpretação econômica, que realmente não se justificavam mais, há hoje um corpo de doutrina e um corpo de decisões do Tribunal Federal e da Suprema Corte, ou da Corte Constitucional, que dão um embasamento e um sentido muito grande ao Direito Tributário, principalmente às normas antielisivas.

O Código Tributário Nacional estabeleceu, no art. 41, uma regra de simulação e no art. 42 uma regra antielisiva. A doutrina majoritariamente tem estabelecido a distinção em que a regra do art. 41, que é de simulação, é uma regra que cuida do fingimento do fato. O fato, o ato ou o negócio jurídico realizado são fingidos, são simulados e dessa simulação tiram-se outras conseqüências.

Já o art. 42 não cuida do fingimento no fato, no ato ou no negócio jurídico, mas o fingimento na norma, na interpretação, na subsunção. Quando o contribuinte pratica um ato, que é um ato que tem a sua existência no mundo jurídico, ele vai buscar para fazer a subsunção, ele vai indicar como fundamento uma norma que não é a norma que verdadeiramente se aplicava àquele fato.

Portanto, há um fingimento, na norma, enquanto na simulação há um fingimento no fato. É aquela distinção que o Ministro Moreira Alves fez ontem brilhantemente. Fraude à lei existe quando há uma alteração na *mens legis*. O intérprete vai trabalhar com a *mens legis*. E ele altera, vai dar à *mens legis* um sentido que ela não tem e com isso altera toda a subsunção, todo o trabalho de interpretação.

No direito alemão, portanto, parece-me que hoje está muito claro: a diferença entre subsunção, entre elisão e simulação; o problema da distinção entre o Direito Civil e o Direito Tributário; a questão da interpretação que é jurídica e que é econômica, ou, para usar a linguagem do Larenz, adotada pelo Tipke posteriormente, é uma interpretação teleológica objetiva. E essas questões são cercadas de uma visão monolítica. A grande doutrina alemã no momento, os grandes professores alemães, os professores que ocupam as cátedras nas universidades alemãs mais importantes pensam assim, não há uma grande distinção. Então, há um pensamento monolítico em torno das normas antielisivas.

O que também acontece nos Estados Unidos e ninguém está discutindo isso. Os Estados Unidos aplicam normas antielisivas há muito tempo, ninguém discute se

há possibilidade ou não de separar substância de forma, se pode o contribuinte utilizar uma forma e abandonar a substância. Isso é pacífico nos tribunais e na doutrina americana, como é também na Alemanha.

Então me parece que a grande contribuição alemã no momento à temática das normas antielisivas é essa, uma produção jurisprudencial que se encaminha nesse sentido, o aumento da discussão, enquanto essa norma está se tornando inócua em alguns países – hoje os nossos companheiros da Espanha explicaram aqui que tem sido pouco aplicada, a nossa colega do Canadá também disse que lá tem sido pouco aplicada, na Alemanha está sendo muito aplicada, como é muito aplicada nos Estados Unidos, como está sendo muito aplicada na Inglaterra e em outros países.

Portanto, é uma colaboração importante, que nesse momento em que discutimos a questão das normas antielisivas, em que a organização do Congresso a meu ver, de um modo muito feliz, abriu espaço para uma comparação com o direito estrangeiro, até para que fique muito claro que a norma da Lei Complementar 104 não é uma norma independente, não é uma norma tupiniquim, não é uma norma surgida apenas no Brasil, mas ela vem dentro de um contexto de globalização, de um contexto mundial de organização de negócios e de acumulação de capital, então me parece que realmente é importante essa colaboração.

Há na doutrina alemã uma certa preferência pelas cláusulas específicas. O Tipke diz com muita clareza: bom seria se tivéssemos cláusulas específicas contrárias à elisão e não uma cláusula geral como a do 42. Mas também as cláusulas específicas chegariam num momento de indefinição, num momento em que se abriam para todas essas dificuldades. E precisaríamos de certas normas de incidência aperfeiçoadas, normas de incidência que fossem tão completas quanto possível para evitar também que fossem ladeadas ou que fossem objeto de uma elisão. Mas não há, a linguagem jurídica é defeituosa, a linguagem humana é defeituosa, então ela se abre sempre para a lacuna, para a imperfeição e nessa imperfeição é que trabalha a elisão, é nessa imperfeição que a elisão opera.

Ideal, portanto, seria o fechamento da cláusula geral antielisiva através de cláusulas específicas antielisivas e depois cláusulas específicas antielisivas que se transformassem em cláusulas de incidência também, que evitassem essa possibilidade de imperfeição.

São essas, minhas senhoras e meus senhores, meus companheiros de mesa, as idéias que eu queria transmitir acerca da minha visão do direito alemão, que me parece que pode trazer importante aporte para o nosso debate, inclusive de amanhã, sobre a questão da Lei Complementar 104, que, repetindo, parece-me que deve ser vista também à luz da colaboração do direito comparado.

Passando agora às perguntas.

1 - “Considerado o conjunto princípio estampado explícita ou implicitamente pelo nosso sistema constitucional, em que medida parece ao Professor desimportante a repulsa por boa parte da doutrina brasileira da invocação da analogia como prática antielisiva?”

Resposta - A doutrina brasileira majoritariamente está apegada a uma posição positivista normativista. Então, estamos hoje já no século XXI ainda discutindo a partir das lições de Kelsen e a partir de uma visão extremamente fechada do universo jurídico. Não se encontra paralelo de monta nisso, é uma posição muito brasileira, muito específica, surgiu num certo momento até com certas justificativas, na época em que surgiu o Código Tributário Nacional, na época de fechamento do país, na época de autoritarismo, em que havia necessidade de os juristas terem uma posição. Agora, a posição que eles tinham não podia se confrontar com o poder político. Então a posição era aquela, legalismo, vai buscar inspiração em Kelsen. Kelsen, que já não inspirava mais o direito europeu, passou a inspirar o Direito brasileiro. E me parece que persiste hoje, majoritariamente, esse tipo de posição.

Logo, a doutrina brasileira também é majoritariamente contrária a qualquer possibilidade de um entendimento analógico com relação à elisão. Diria que a doutrina alemã vem colocando hoje muito menos uma analogia do que uma contra-analogia ou uma redução teleológica. O problema é que aquela norma, aquela *mens legis* que é objeto da elisão, que o contribuinte vai, de acordo com a Lei Complementar 104, dissimular, o que ele dissimula não é o fato, é a lei, ele vai pegar a lei e vai dar uma interpretação que não se coaduna com a finalidade da lei. Então, por isso, o contribuinte está praticando um ato que é analógico, uma integração analógica, porque ele vai operar fora da possibilidade expressiva da letra da lei. E a norma antielisiva, na realidade, é uma norma de redução teleológica, ou seja, é uma norma que vai restringir o sentido da lei. O sentido da lei não é o sentido literal. Literalmente, inclusive, a lei podia dizer aquilo que o contribuinte entendeu. Mas a literalidade da lei não é a finalidade da lei. A letra da lei pode esbarrar com o espírito da lei.

Então, se houver um descompasso entre letra da lei e espírito da lei, o intérprete vai ficar com o espírito da lei e, portanto, vai reduzir o sentido possível daquela norma através de uma redução teleológica. Mas a redução teleológica como analogia opera fora dos limites possíveis da expressão da frase jurídica. Logo, é um comportamento ou uma atitude que realmente extravasa a interpretação literal.

Ora, para quem entende que o direito tem que ser interpretado literalmente, que existe uma tipicidade absolutamente fechada, que existem conceitos unívocos no Direito Tributário, que há uma legalidade estrita e absoluta, fica difícil, não há possibilidade. Parece-me, Agostinho, que esse tipo de interpretação da Constituição leva ao que vemos aí. Sai aí a Lei 104 e a primeira coisa que se diz é que é inconstitucional. Por quê? Inconstitucional porque não estabelece uma analogia, ou fere o princípio da tipicidade absoluta. Então, o Congresso Nacional, legitimamente eleito se reúne, faz uma lei que é inócua, não vale nada, porque fere um princípio que não é unanimemente aceito, é um princípio que tem suas conotações ideológicas.

Então me parece que passa muito por isso. E daí a crítica e a incompreensão do texto. É o problema do direito, vamos ter que discutir essas idéias, vamos ter que discutir essas questões.

2 - "O propósito negocial ou a exclusão de atos motivados única ou principal-

mente por motivos de economia fiscal são relevantes para a aplicação do art. 42 do Código Alemão?”

Resposta – Sim, não deixa de ser. As normas antielisivas aparecem sob diferentes colorações. O sistema alemão, por exemplo, é o da proibição de abuso de forma jurídica. O sistema espanhol é o da proibição de fraude à lei. O sistema americano, adotado pelas nações anglo-saxônicas, é a proibição do propósito, é a exigência do propósito mercantil. Se o ato praticado não tem um propósito mercantil, se ele ocasionou uma economia de imposto e a economia de imposto foi o seu único propósito, ele não teve nenhuma finalidade econômica, nenhuma finalidade negocial, nenhuma finalidade comercial, neste caso a Fazenda pode aplicar a norma antielisiva e nos Estados Unidos a norma antielisiva é judicial, é criada pela jurisprudência e pode exigir o imposto.

Os alemães trabalham mais com a teoria do abuso da forma jurídica. No fundo se aproximam muito. Se não há um propósito negocial naquele ato, se não há um propósito comercial, evidentemente que aquele ato só tem forma, ele não tem substância, então cai no abuso da forma jurídica. A meu ver não há uma distinção clara, porque não há uma oposição entre o problema da fraude à lei, do direito espanhol, e o art. 42 da norma do direito alemão. Parece que são todas essas regras que sob diferentes configurações levam ao mesmo resultado, que é evitar o abuso da forma jurídica, ou fazer prevalecer a verdadeira intenção da lei, ou seja, que se realizem negócios jurídicos sujeitos ao tributo e que não haja, por parte do contribuinte, uma possibilidade de manipular os conceitos legais ou a *mens legis*.

Vejo uma proximidade muito grande, é também um dos fundamentos, a questão fica depois na argumentação, a forma de desenvolvimento da argumentação.

3 - Como é a questão do ônus da prova do fato elisivo na Alemanha e principalmente do fisco? Indício de prova ou prova cabal é necessária na atuação fiscal?

RICARDO LOBO TORRES - No direito alemão o ônus da prova é da Fazenda. Na questão do abuso da forma jurídica, toda vez que a Fazenda perceber que houve abuso da forma jurídica, ela tem o ônus da prova. Agora, o ônus da prova aí, entende-se muito mais o ônus argumentativo do que propriamente um ônus de exibir prova, porque o grande problema na elisão é o da subsunção. Há um malogro na subsunção. O contribuinte quer fazer a subsunção mas não faz a subsunção correta, ele vai buscar uma norma que não se aplica àquele caso. Portanto há um malogro nessa subsunção e assim há uma possibilidade de manipulação da forma jurídica.

O ônus deve ser da Fazenda, a Fazenda é que tem que demonstrar que aquela subsunção é falha, ela não se aplica. A *mens legis* não é aquela que o contribuinte indicou, o sentido da lei é outro. Quer dizer, é um ônus muito mais de argumentação, naquele sentido que a *lex* aplica, há um ônus de argumentar. Quem argumenta contra os direitos fundamentais tem o ônus de argumentar, tem que trazer os seus argumentos todos. Quem argumenta contra uma situação como a do contribuinte é que é obrigado a exercer uma argumentação racional para poder convencer ao juiz.

Mas o ônus, ainda quando haja necessidade de prova, evidentemente é da Fazenda, porque ela que não vai se conformar com aquela visão que o contribuinte deu à subsunção que ele fez.

4 - Pela definição dada pelo Professor, a elisão não se confunde com fraude à lei?

RICARDO LOBO TORRES – O combate à fraude à lei é uma forma de combate à elisão. Parece que a elisão tem diferentes formas, o contribuinte pode agir de diferentes formas e há vários métodos de combate, mas são todos eles muito próximos. Tem a questão que a Dra. Marta levantou hoje, possíveis defeitos que os escritores espanhóis têm levantado com relação à dicção do art. 24, da Lei Geral Espanhola, mas ela, na sua mensagem, visava também a isso, evitar que o contribuinte manipule a forma jurídica praticando um ato ou um negócio jurídico, trazendo uma norma de cobertura que não se aplica verdadeiramente àquele ato. O ato ou o fato fica sujeito a uma outra norma, o contribuinte vai ladear a incidência trazendo, para dar cobertura ao seu negócio, uma norma que não se aplica.

Então a distinção entre a fraude à lei e o abuso de forma dos alemães, do propósito mercantil dos americanos, da norma argentina, que o nosso caríssimo Gutman explicou há pouco, são diferenças pequenas, há uma definição um pouco diferente. A norma argentina é muito próxima da norma alemã, muito próxima da norma espanhola, então vêm todas no mesmo contexto.

Parece-me que o problema da elisão se coloca de diferentes formas. A conduta elisiva tem diferentes configurações e o combate à elisão também se faz por diferentes métodos. Por exemplo, o *transfer pricing* para mim é uma norma antielisiva, porque há uma necessidade de a Fazenda, de o Estado, ou de todos os Estados controlarem a questão dos preços. Se pensarmos dentro de uma visão formalista do direito, *transfer pricing* é uma maluquice, não pode existir. Se as companhias operam num regime de liberdade de autonomia da vontade, por que ela é obrigada a oferecer o verdadeiro preço, por que ela não pode estabelecer o preço que ela bem entende? Se existe o princípio da autonomia da vontade, se existe o princípio da liberdade, o contribuinte poderia, numa visão formalista, atribuir o valor que ele bem entendesse, ainda que não fosse o valor real. Por que o direito estabelece uma norma como a do controle do *transfer pricing* e um princípio como o do *arm's length*? Justamente para evitar que haja essa manipulação, ainda que essa manipulação ocorra dentro do patrimônio do mesmo cidadão, porque a idéia de propriedade não é mais aquela que se cultivava no início do século passado, em que valia tudo, em que a propriedade era objeto de qualquer abuso por parte do proprietário. Hoje, não, o proprietário tem limites, não pode usar do seu bem para impedir a formação da obrigação tributária dentro de limites justos. Aí surge toda a problemática do *transfer pricing*. São diferentes formas.

Agora, o *transfer pricing* é diferente de uma norma antielisiva contrária à fraude à lei, ou à norma do art. 42, porque são normas diferentes. Mas me parece que o

direito vai produzindo uma série de normas, ou a jurisprudência vai criando regras que tentam fechar esse campo enorme, que no final é tudo igual, é manipulação da forma jurídica, manipulação da interpretação, alteração da *mens legis*. Isso é o que caracteriza cada uma dessas formas sob diferentes colorações.

5 - “Em primeiro lugar, parabéns a organização do evento pela excelência do mesmo e brilhantismo dos expositores. O Professor Paulo de Barros Carvalho critica a introdução de outros institutos que não institutos jurídicos, como o econômico, o sociológico etc. Para que se efetive a interpretação jurídica com a análise dos fenômenos econômicos para a hermenêutica, o senhor não acha que se correria um grande risco de desvirtuar-se a interpretação jurídica?”

RICARDO LOBO TORRES – O meu amigo Paulo Barros tem posições firmadas, mas a posição dele é normativista, é positivista, mas assumidamente, ele é um doutrinador de extrema competência e de extrema clareza no que pensa, no que sempre manifesta e que sempre diz. Então me parece que é uma visão formalista e separa direito de economia. Direito é uma coisa e economia é outra. O Direito Civil está de um lado, o Direito Tributário tem que seguir o Direito Civil. Então são posições muito arraigadas dentro do positivismo formalista.

Agora, quando se tenta superar, e as normas antielisivas são fruto de um momento de pós-positivismo, ou seja, de um momento de superação de posições positivistas, evidentemente é voltar ao positivismo. Aumenta a insegurança? Claro que aumenta. Mas estamos vivendo numa sociedade segura ou estamos vivendo numa sociedade de risco, em que ninguém tem segurança em relação a nada, porque o direito hoje é cambiante, o direito no tempo de globalização é um direito que vai se modificando, e a segurança tenta ser introduzida pelo direito, mas não há nenhuma garantia de segurança no futuro. É insegurança do ponto de vista da segurança social, a seguridade social está passando por modificações profundas, quem tinha situações adquiridas está perdendo. Então, qual é a segurança que existe? O trabalhador não tem segurança, de repente muda a lei. Mas é o mundo em que estamos vivendo.

O problema é de posição teórica e de posição ideológica. Sem dúvida nenhuma. O que é a interpretação jurídica? Os meus amigos da Espanha discutiram muito essa questão. O artigo anterior da Espanha me parece que falava que a interpretação é uma interpretação econômica. Aí discutiram muito e substituíram o art. 128, que não fala mais de interpretação econômica, mas interpretação jurídica. Mudou alguma coisa? A meu ver, *data venia*, não mudou nada. Toda interpretação jurídica é econômica, não pode haver interpretação econômica que não seja jurídica em Direito Tributário. As coisas estão ligadas. Porque o direito não é um fenômeno que exista independentemente. Como dizia o Reale, o direito penetra em todos os outros fenômenos, em todos os outros campos. Então, o que compete à justiça é um valor franciscano, ela está junto com os outros valores. Então o direito não existe sozinho, não há norma jurídica-solta no espaço.

Uma norma jurídica tem um conteúdo, no nosso caso, de tributário, o conteúdo é econômico; no caso de outras ciências, o conteúdo pode ser de outra natureza, política, cultural, a natureza vai mudar. Mas a norma jurídica não é apenas um conceito de regra que não tenha conteúdo. Isso fica muito claro no código espanhol.

E o livro do Rosembuj é interessante, ele é amigo nosso, já esteve várias vezes no Brasil, ele se preocupa com essa discussão. Não há interpretação jurídica, a interpretação é sempre jurídica. Por isso é que os alemães não pregam mais a expressão consideração econômica que havia no Código de 19, de 31, nem a expressão interpretação econômica, porque passam a aplicar a interpretação teleológica, que é um termo empregado por Larenz no sentido de uma interpretação teleológica objetiva. Então, ela é objetiva, ao mesmo tempo está ligada ao sistema e a finalidade. Essa interpretação teleológica objetiva tem no seu conteúdo mensagens econômicas, mas isso não significa que vá ser econômica.

Como houve o abuso, por exemplo, na obra de Trotaabas, na obra de Vanoni. Vanoni chegava a ponto de dizer: “não, o juiz faz analogia, o juiz cria a norma do caso concreto”. E o livro dele foi traduzido no Brasil, circulou muito aqui. Vanoni foi um autor extremamente importante na nossa formação. Então ele dizia isso como Trotaabas também dizia. Como Hitler depois e os juristas de Hitler disseram. “Os judeus são ricos, eles têm dinheiro, têm capacidade contributiva. Pouco importa que não haja lei, vai lá e toma o dinheiro deles”. Não é isso, não é uma situação econômica sem lei, é lei e mais economia. Agora, o que não pode haver é legalidade sem capacidade contributiva, é segurança jurídica sem justiça, senão vamos ficar repetindo aquele direito, aquela regra da segurança jurídica e vamos cair sempre no espaço ajurídico, espaço ajurídico em que alguns felizardos ficam. E nós, mortais comuns, assalariados, empregados, pobres, essa população brasileira que paga imposto, caímos num espaço jurídico tributário. Agora, alguns contribuintes que têm a capacidade de separar a economia de direito, que fazem bons planejamentos tributários, caíram no espaço ajurídico e não precisariam pagar imposto nenhum. Não me parece que seja uma solução. (Palmas.)

6 - “Em boa parte dos atos elisivos, utiliza-se de abstenção de ação ou do contorno da hipótese de incidência sob o argumento da autonomia da vontade. Como o fisco produziria a prova negativa? Também na Alemanha só resta a argumentação?”

RICARDO LOBO TORRES – Na questão da elisão o importante é que haja o fato. O fato existe sempre. Esse fato existe, não é mascarado, o fato não é alterado, então o fato existe. A falha existe na subsunção, a falha existe na manipulação da *mens legis*. Por isso é que essa prova vai partir de um ônus argumentativo, podendo chegar a um momento também de prova. E o fisco tem meios de buscar as provas, de ver a contabilidade do contribuinte nos casos em que a discussão se referir a essa questão.

Agora, a elisão que não tenha ato, que não tenha negócio, uma elisão com abstenção, parece-me que é regra básica, porque o que caracteriza a elisão é justa-

mente a presença do fato, é a realização do fato preso apenas a uma certa interpretação formalista. E por isso é que incumbe à administração o ônus da prova e é por isso que em várias legislações não há multa, que é um outro assunto que a Lei Complementar 104 vai ter que enfrentar. Se a administração requalifica aquela interpretação do contribuinte através de uma outra interpretação que ela faz, de uma outra percepção que ela tem da *mens legis*, o contribuinte não poderia sofrer uma sanção penal. Isso acontece no direito alemão, parece que acontece no direito espanhol, parece que o Professor Adriano Di Pietro, hoje, disse que no direito italiano a sanção se faz pela diferença entre o imposto pago e o não pago, então são certas regras que terão que vir na tal lei complementar, que vem para trazer essa complementação da Lei Complementar 104.

Mas acredito que a questão da argumentação vai ser fundamental para a caracterização do negócio.

IV - A LEI BRASILEIRA

A NORMA ANTIELISÃO, SEU ALCANCE E AS PECULIARIDADES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.

(Objeto da norma, efeitos na aplicação, fundamentos e limites, abrangência, pressupostos, avaliação de motivos, condição de aplicação).

PALESTRANTE:

RICARDO LOBO TORRES*

* Livre docente em Direito Financeiro pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (Uerj); Doutor em Filosofia pela Universidade Gama Filho; Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ; Procurador do Estado do Rio de Janeiro; autor das obras “Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário” e Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário”

VERA CARLA NELSON DE OLIVEIRA CRUZ - É um grande prazer para todos nós estar participando deste evento da Receita Federal, promovido pela Escola de Administração Fazendária, onde dentro de um seminário internacional se discute a elisão fiscal, em face da recente edição da Lei Complementar 104, de janeiro de 2001. O tema "Interpretação Econômica", que, todos nós sabemos, sempre gerou muito interesse, muita discussão no âmbito jurídico, agora muito mais despertará ainda mais novas discussões, em função da lei complementar e em particular por força do parágrafo único introduzido no art. 116 do Código Tributário Nacional.

Este Seminário Internacional, portanto, merece o aplauso de todos nós pela iniciativa e pelo brilhantismo com que ele está sendo desenvolvido e, com certeza, em função dos resultados que dele decorrerão.

No dia de hoje, neste seminário, será discutida a Lei Brasileira, depois de todo o intróito que foi feito para chegarmos até aqui. E teremos hoje palestrando a respeito do assunto o Dr. Ricardo Lobo Torres e o Dr. José Souto Maior Borges; o primeiro da Universidade Estadual do Rio de Janeiro e o segundo da Universidade Federal de Pernambuco.

RICARDO LOBO TORRES - Vou desenvolver minha exposição em três blocos, porque o tema é efetivamente complexo. O objetivo final é examinar a norma da Lei Complementar 104, que modificou o art. 116 do Código Tributário Nacional. Mas me parece que essa norma não pode ser examinada sozinha, perdida no tempo e no espaço, porquanto ela surge num ambiente universal, político-econômico e teórico que tem que ser examinado.

Portanto, vou dedicar a primeira parte da exposição aos problemas políticos e econômicos da globalização, que geraram essa necessidade da norma antielisiva. Depois, num segundo momento, vou passar pelo problema dos pressupostos teóricos que permitem hoje, com segurança para o contribuinte, adotar uma norma antielisiva no direito dos povos adiantados e agora também no direito brasileiro e, na terceira parte, analisar a norma do art. 116 de uma forma mais detalhada, tentando escandir aquele dispositivo, aquela frase jurídica extremamente complexa e, para o meu gosto, não muito simples. Uma frase que traz complicações de interpretação, que não precisaria, porque poderia ser adotado um modelo mais simples com o mesmo objetivo.

A questão que se coloca inicialmente, dentro da primeira parte da exposição, é o problema da globalização, problema novo que estamos vivendo no final do século XX e neste início de século XXI e sem o qual não podemos entender essas normas.

Ou seja, a partir da última década, é muito difícil datar algum acontecimento histórico e econômico. Podemos datar, por exemplo, 1989, que é uma data simbólica porque foi a queda do Muro de Berlim e a queda do Muro de Berlim não significou apenas a reunificação da Alemanha, mas, principalmente, o desaparecimento das estruturas socialistas de governo ou do sonho de socialização dos povos, com o desequilíbrio que ocorreu na União Soviética e nos países do leste europeu. Então, a partir de 1989, realmente, a meu ver, o mundo ingressa numa nova fase política e

econômica e o direito entra num novo paradigma, que é um paradigma que vai sofrer influências diversas e se apoiar em pressupostos teóricos diferentes.

A partir de 1989, então, vamos encontrar esse movimento de globalização, que tem um significado muito grande, porquanto a globalização significa principalmente uma nova arrumação das forças produtivas, quer dizer, do capital, do grande capital internacional, dos capitais nacionais. Eles se organizam de uma nova forma, ao mesmo tempo em que também a força do trabalho, a força produtiva, os trabalhadores, se organizam também a partir de outros parâmetros.

Então, na década de 90, vamos encontrar o fenômeno da globalização, com as empresas multinacionais se organizando, se aglutinando e trabalhando numa perspectiva mundial. Elas abandonam os seus países de origem e passam a atuar internacionalmente, influenciando sobre os governos, influenciando sobre as Fazendas públicas. Em outras palavras, a globalização transforma as empresas multinacionais num poder mais forte do que o dos Estados nacionais. As multinacionais hoje reunidas têm mais poder do que os Estados nacionais, mesmo os Estados nacionais fortes. A Fazenda dos Estados Unidos, que é a mais importante do mundo, a Fazenda da Alemanha, a Fazenda da França, todas passam a sofrer a influência ou sofrer a repercussão da nova organização dessas forças. Com isso há o enfraquecimento do Estado, há o enfraquecimento da Fazenda pública e o fortalecimento das forças do capital.

O trabalho, por seu turno, também se modifica e vamos encontrar uma nova organização, uma nova comunicação entre as forças produtivas, estamos vendo aí nessas reuniões internacionais da OMC, agora do Grupo dos Oito, a reação que causa em diversos países do mundo, muitas vezes por motivos opostos. Alguns povos reclamam justamente que os outros estão precisando receber, principalmente os subdesenvolvidos, que no contexto da globalização são os que mais sofrem, já que a globalização gera um fenômeno estranho, que é o da concentração de riqueza e, portanto, da afirmação dos direitos, principalmente dos direitos fundamentais e ao mesmo tempo a concentração e o aumento da pobreza daqueles que já eram pobres. Quer dizer, é a exclusão social que estamos assistindo violentamente no nosso país.

A globalização traz, do ponto de vista jurídico, a necessidade de que se adotem alguns princípios novos e se abandone a velha temática, os velhos princípios que governaram, a soberania dos povos, a separação entre os povos, o exercício do poder de tributar independentemente por cada país e que surja um princípio que venha a unificar essa atitude dos países frente à força do novo capital.

Creio que o princípio que realmente simboliza esse novo momento é o princípio da transparência, que é o princípio que vai levar a uma necessidade de que as relações jurídicas se tornem transparentes, de que a relação entre os homens se tornem transparentes, visíveis, sem subterfúgios, sem fingimentos, sem ocultação, sem opacidade. As relações humanas e as relações jurídicas têm que ser relações transparentes. Este parece que é o grande princípio que se afirma a partir dos anos 90. Antes não falávamos em princípio da transparência. Ele, junto com outros princípios, o princípio da responsabilidade, responsabilidade pessoal de cada cidadão, respon-

sabilidade dos povos, responsabilidade jurídica da administração e com princípios como o da subsidiariedade, com a diminuição do papel do Estado, da força orientadora do Estado. Parece-me que são grandes princípios que surgem a partir dos anos 90. Eu me concentraria no da transparência, que a meu ver sintetiza todos os outros.

E a transparência coloca no nosso campo de atuação princípios da maior importância, porque o mundo da globalização se apóia numa sociedade de risco, é um mundo arriscado, é um mundo em que surgem riscos que não são controlados pelas pessoas e pelos Estados, o risco do meio ambiente, que não sabemos como vamos resolver, o risco da droga, não sabemos como vamos resolver, o problema não é só brasileiro, é americano, é europeu. O que vamos fazer com a droga? Vamos liberar para todos? Vamos proibir? Vamos prender os drogados? Vamos prender os traficantes? Nós não temos resposta, não sabemos como lidar com isso. É uma sociedade de risco.

Nessa sociedade de risco, há uma ambivalência sempre, que é essa dificuldade e essa insegurança. Os princípios que passam a prevalecer no campo das relações jurídicas e tributárias é o princípio da transparência com diversas emanações, principalmente no campo dos riscos fiscais provocados pelo contribuinte e no campo dos riscos fiscais provocados pela própria Fazenda. A Fazenda, ela própria causa riscos, porque a Fazenda Pública vinha adotando um comportamento incompatível com a nova situação. O Estado social, o Estado gastador, o Estado de bem-estar social, esse Estado definiu a partir de 1989. Hoje estamos diante de um outro Estado, que não precisa extrair da sociedade tantos recursos, mas que deve também à sociedade uma clareza e uma objetividade no seu comportamento. Daí a necessidade de que a ação da administração pública seja limitada, o que vem ocorrendo através das Leis de Responsabilidade Fiscal, ou das Leis de Controle de Gastos Públicos. Adotamos no ano passado a Lei de Responsabilidade Fiscal, que procura cortar esses riscos fiscais, procura evitar o esbanjamento de recursos públicos e procura limitar a ação da Fazenda Pública e dos agentes públicos dentro de parâmetros de transparência fiscal.

Regras sobre corrupção na administração pública estão sendo editadas, inclusive no Brasil: Lei de Responsabilidade Fiscal, regras de combate à corrupção e outra regra de extrema importância, que é um conjunto de regras sobre o estatuto dos contribuintes que começa a surgir também.

Então, há o risco de ofensa aos direitos do contribuinte, que se inclui dentro dos riscos fiscais. É necessário que se coloque a administração dentro de certa moldura para que ela não possa ofender os direitos do contribuinte. Daí a idéia que surge nos anos 90 também e que se fortalece a cada dia, da necessidade de um estatuto ou de uma lei dos contribuintes. Surge, nos Estados Unidos, em 1996, com a administração Clinton, uma peça importantíssima de defesa dos direitos fundamentais do cidadão e que logo se irradia pelo mundo, é copiada em outros países, é aproveitada por outros países. E vamos encontrar em 1998 a Lei de Proteção dos Contribuintes, Lei de Garantia dos Contribuintes da Espanha, que é uma lei importantíssima também. No ano 2000, surge o Estatuto do Contribuinte, na Itália, que é outra lei também importante. E

no Brasil já temos uma lei no Congresso Nacional esperando aprovação.

Há, portanto, para cortar esses riscos fiscais, para evitar esses riscos fiscais, do ponto de vista da Fazenda, algumas medidas que estão sendo adotadas, principalmente a Lei de Responsabilidade Fiscal e o Estatuto do Contribuinte, que vão dar uma nova moldura à ação da Fazenda Pública.

Mas há outros riscos que são provocados pelo contribuinte. Esses riscos têm que ser controlados também através de novas normas que venham substituir aquela velha idéia de uma autonomia incontrolável da vontade e de uma possibilidade permanente de utilização da legislação fiscal, de manipulação da legislação fiscal.

E é nesse contexto que surgem duas normas extraordinariamente importantes. Uma, a norma anti-sigilo bancário, que no Brasil é fundamental, porque no Brasil o nosso Superior Tribunal de Justiça chegou ao ponto de dizer que o sigilo bancário do cidadão é direito humano, é um direito imbricado na dignidade humana, então está ligado à dignidade humana e o cidadão tem direito ao sigilo bancário, o que só causou prejuízos para o País.

Em outros países, também muito apegados ao sigilo bancário - a Itália tinha problemas, principalmente no campo da criminalidade organizada - foi muito difícil, mas hoje há normas contra o sigilo bancário. Mas essas normas todas, chamo atenção dos senhores, surgem na mesma época e não surgem por acaso, surgem dentro de um movimento de globalização e dentro de um movimento de transparência fiscal. As normas anti-sigilo surgem na Itália, surgem na Alemanha, que a aperfeiçoou, a Suíça está sofrendo uma pressão muito grande para aliviar também o sigilo fiscal - para ela é fundamental por motivos óbvios - a Áustria adotou, os diversos países da OCDE adotaram normas anti-sigilo. Outros países mais realistas, como os Estados Unidos, nunca adotaram o sigilo fiscal nesse sentido.

Ao lado dessas normas anti-sigilo surgem também, a partir dos anos 90, as normas antielisivas, objeto da nossa conversa hoje, da nossa exposição. Ontem a organização do Seminário foi muito feliz na esquematização dos trabalhos, porque dedicamos o dia à experiência internacional e vimos como as normas antielisivas surgem na mesma ocasião e surgem em diversos países. E ontem colhemos as experiências desses países aqui. Vimos a experiência italiana, com as normas que se apresentam, sobretudo, como cláusulas específicas anti-sigilo; vimos as normas da Espanha, as normas de Portugal, eu mesmo falei sobre as normas alemãs, as regras alemãs. Então, há um conjunto de legislação antielisiva que surge na mesma ocasião, com certas dificuldades, porque o tema é excessivamente difícil, mas traz algumas vantagens. Ou seja, uma reformulação da apreciação da questão da elisão fiscal.

Há a norma da Argentina, que o Professor Marcos Gutman nos explicou, e a do Canadá também. Há normas antielisivas que surgem não só no Canadá, mas em todos os países da OCDE, que vão aparecer expressas, como no Canadá, algumas que aparecem na lei formal, que aparecem como norma estatutária. Outras, como nos Estados Unidos e na Inglaterra, que surgem por obra da jurisprudência. Então, esse trabalho da jurisprudência estabelece normas antielisivas, que são normas, prin-

principalmente nos Estados Unidos, em que deve haver um propósito mercantil na organização dos negócios e um negócio organizado apenas com a intenção de economizar imposto deve ser combatido, porque há uma discrepância entre a substância e a forma do negócio jurídico.

Uma outra norma muito importante que não foi discutida aqui ontem, uma pena, é a norma da França, porque me parece que há uma relação profunda, eu diria até mesmo que há uma recepção do modelo francês, há uma recepção jurídica do modelo francês, porque as palavras são as mesmas. Nós introduzimos na Lei Complementar 104 uma palavra que não tinha trânsito no direito brasileiro, que é dissimulação. No próprio Direito Civil a simulação pode compreender um momento de dissimulação, mas o Código Civil não trata disso, é matéria de doutrina. Então quando trazemos uma certa regra para o Brasil, precisamos ver se ela é ou não recepcionada, se ela corresponde a um modelo estrangeiro ou não. Ontem já discutimos isso, o que me parece é que é inevitável a recepção de certos modelos estrangeiros. Rui Barbosa já dizia isso, nós copiamos a Constituição dos Estados Unidos, depois ela chega aqui e nós dizemos que não tem nada a ver conosco. Ele então elaborou aquela famosa frase: de onde é que surgiu a Constituição brasileira? Das pororocas do Amazonas? Não, não foi, surgiu pela influência do direito americano. Então, me parece que essa influência é grande, tem que ser detectada em certos momentos, porque infelizmente muitas vezes nós importamos o modelo estrangeiro e mudamos o sinal. Ele chega aqui e passa a conter uma outra mensagem.

Copiamos, por exemplo, o mandado de injunção americano, em 1988, colocamos na Constituição, quando a Constituição americana não tem, é fruto da prática judicial. E depois, na hora de interpretar, dizemos: não, isso é figura tupiniquim, nasceu no Brasil, é exclusivamente brasileira. Alguns processualistas disseram isso, Sérgio Bermudes foi um. Então há esse problema de recepção.

Recepcionamos o ICMS, o IVA, que já se adotava na Europa e juramos até hoje que o nosso ICMS não tem nada a ver com o IVA. E começamos a dar uma interpretação ao ICMS às vezes bastante abstrusa, porque esquece a interpretação brasileira dos princípios básicos do tributo sobre o valor acrescido.

Então, voltando ao modelo francês, vamos encontrar, no art. 1.741 do Código Geral de Impostos, sanções contra quem tenha voluntariamente dissimulado uma parte das somas sujeitas ao imposto. Então, quem voluntariamente dissimulou uma parte das somas sujeitas ao imposto fica obrigado a pagar os impostos que venham a ser reclamados pela Fazenda Pública.

O art. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais cuida da repressão ao abuso de direito, que é uma figura muito cara ao direito francês. E o dispositivo diz que não podem ser opostos à administração atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção. Então, o que não pode ser dissimulado é a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção. Não se fala em dissimulação do ato ou de fato jurídico, que seria uma simulação jurídica, mas numa

dissimulação da compreensão do contrato, o que significa que a lei francesa se dirige à compreensão ou à *mens legis*, esta sim é que não pode ser manipulada.

Parece-me que a derivação, a similitude – vou voltar ao assunto adiante – com a lei brasileira é muito grande e não há por que afastar a lei francesa da interpretação que estamos procurando para o novo art. 116 do Código Tributário Nacional.

No Brasil, também já procuramos as normas antielisivas. Surgiu uma lei que foi muito discutida, aquele art. 51 da Lei 7.450/85, que era uma norma antielisiva. Muita gente saiu em campo dizendo que era inconstitucional. Dizia ela:

“Ficam compreendidos na incidência do Imposto de Renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhe seja dada, independentemente da natureza, da espécie, ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que pela sua finalidade tenha os mesmos efeitos do previsto na norma de incidência do Imposto de Renda”.

Era, portanto, uma norma geral antielisiva, uma norma aberta e despertou logo a crítica da doutrina e tivemos um artigo do Gilberto de Ulhoa Canto considerando a lei inconstitucional. Brandão Machado escreveu também considerando a lei inconstitucional, Alberto Xavier escreveu; então, majoritariamente a doutrina se manifestou no sentido da inconstitucionalidade dessa norma.

É importante observar que hoje, diante do fenômeno antielisivo, Alberto Xavier, por exemplo, já não considera essa norma como inconstitucional por ser antielisiva, porque entende ele que é uma norma que cria uma interpretação extensiva no Direito do Imposto de Renda e que, portanto, seria perfeitamente admissível no Brasil. Até porque, a questão das normas antielisivas exige uma nova compreensão diante de alguns fatos, principalmente diante da elisão internacional, que tem causado problemas complicadíssimos. As nações têm que se adaptar, não só para combater a elisão no plano nacional, como também para combatê-la no plano internacional, o que vem ocorrendo por normas antielisivas que entraram no direito brasileiro e por outras técnicas, outras cogitações e outros conceitos que vão surgindo no Direito Internacional.

Esse, portanto, a meu ver, é o contexto internacional, é o contexto da globalização, é a motivação econômica e é uma principiologia jurídica que passa a predominar neste final de século, início de século XXI, em que as normas anti-sigilo e antielisão vão surgindo, principalmente, na busca de uma transparência nas relações entre fisco e contribuinte. Creio que a interpretação brasileira não pode se afastar desse modelo.

Um outro bloco de questão que eu examinaria a seguir é o problema dos pressupostos teóricos. Isso já foi também tratado aqui, mas eu queria apenas incluir de um modo mais sistemático na minha exposição a questão dos pressupostos teóricos ou da interpretação. Que tipo de interpretação vai prevalecer para que possamos trabalhar com essa regra da Lei Complementar 104? Sabemos que houve um tipo de interpretação, houve uma ideologia da interpretação contemporânea ao período do Estado liberal, do Estado do capitalismo selvagem, do final do século XIX e início do

século XX, em que o capitalista tinha todos os direitos, em que o *pater familia* controlava todo o Direito Civil, ou seja, em que o direito de propriedade era absoluto, não sofria restrições. Então, era um tipo de direito que trazia uma certa ideologia da interpretação, que prevaleceu sobretudo naquela jurisprudência dos conceitos. A jurisprudência dos conceitos entra no Direito Tributário com muita força, depois, inclusive, de um modo temporão.

Posteriormente, temos a legalidade do Direito Tributário, a legalidade fechada, absoluta. A interpretação tem que ser apenas jurídica. A questão econômica está fora do direito; a questão econômica é uma questão metajurídica, é uma questão que está no campo das Ciências Sociais e não tem a ver com o Direito, porque o Direito cuida apenas de normas jurídicas. A capacidade contributiva, como emanção desse substrato econômico, é também extrajurídica, é metajurídica. Becker disse isso no Rio Grande do Sul com muita ênfase: ou a capacidade contributiva está escrita na Constituição, ou não existe! Depois, em 1967, tiramos a capacidade contributiva da Constituição e por isso ela passou a não existir e criamos uma das ordens jurídico-tributárias mais iníquas do ocidente.

Há a tese da superioridade do papel do legislador, o legislador é o grande herói dentro dessa ideologia. Temos que voltar sempre ao papel do legislador, à influência do legislador. E há a tese também, que é consequência disso tudo, de que a elisão é sempre lícita. Se há a autonomia da vontade, se a propriedade é absoluta, a autonomia da vontade leva a que o cidadão possa, a empresa possa sempre planejar os seus negócios de modo que explore até o seu limite possível aquelas virtualidades da propriedade. Com isso, Sampaio Dória escreveu um livro nesse sentido, qualquer elisão é sempre lícita, porque se o contribuinte conseguir descobrir meios lícitos, ou seja, instrumentos do Código Civil para aplicar os seus negócios, não faz sentido saber se o instrumento é ou não adequado. Se existe no Código Civil, se é lícito, ele será aplicado e, portanto, a elisão é sempre lícita.

A outra corrente que vai aparecer depois, a partir de 1919, com a obra de Becker e, principalmente, com o Código Tributário alemão de 1919 é contemporânea a uma nova manifestação do Estado, porque aquele Estado social de direito, ou o Estado socialista que pretende distribuir rendas e tirar da sociedade cada vez mais recursos a título de redistribuição para os mais pobres, na realidade a redistribuição nem sempre se fez para os mais pobres. Esse Estado que se inicia em 1919 e vai fenecer em 1989, o chamado curto século XX, vai se apoiar em outras idéias, principalmente na autonomia do Direito Tributário, na possibilidade de intervenção na propriedade e na preeminência da idéia de interpretação econômica sobre a interpretação simplesmente civilista.

A partir de 1989, vamos mudar os pressupostos teóricos. Talvez, a partir do código alemão de 77, começa o movimento e passamos a viver uma época pós-positivismo, na qual a interpretação jurídica sofre uma mudança muito grande. Novas teses surgem, principalmente pela obra de alguns tributaristas de grande importância, muitos deles da Alemanha. E vamos encontrar algumas teses que passam a

formar a ideologia da interpretação no pós-positivismo ou num Estado de direito da sociedade de risco, ou de um Estado de direito pós-liberal, há diversas denominações para esse novo fenômeno, que é o do Estado moderno. Então, há uma possibilidade, por exemplo, de ponderação entre capacidade contributiva e legalidade, entre justiça e segurança, harmonia entre Direito e Economia, convivência do Direito Civil com o Direito Tributário. Eles não são independentes, o Direito Tributário não está sujeito ao primado do Direito Civil, senão porque são direitos que existem paralelamente, e o Direito Tributário pode procurar finalidades específicas, independentemente do Direito Civil.

Há uma simbiose com a interpretação finalística e o combate à elisão passa a se fazer também dentro de uma nova idéia baseada nesses pressupostos, uma possibilidade de combate à elisão mediante uma ponderação entre capacidade contributiva e legalidade, entre Direito Civil e Direito Tributário.

Colocados esses pressupostos teóricos, passaria então a tentar examinar a questão da Lei Complementar 104 e da interpretação que pode ser buscada para ela no contexto da globalização, ou seja, no conjunto das normas que outros países vêm elaborando também e no conjunto dos novos pressupostos teóricos do Direito Tributário.

A Lei Complementar 104, vamos repetir, diz:

“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 ser estabelecidos em lei ordinária”.

O Ministro Moreira Alves fez uma belíssima conferência, com extrema competência e capacidade de comunicação, em que ele deixou a questão do Direito Civil muito bem colocada. E não chegou a penetrar na questão do Direito Tributário porque ele a reservou para o âmbito das discussões aqui no Seminário. Disse o Ministro Moreira Alves que o problema que temos que resolver é o de saber se a dissimulação se refere ao ato ou ao negócio jurídico, ao fato ocorrido, se dissimulado foi o fato, nesse caso adotaríamos uma interpretação dos civilistas, buscaríamos a expressão dissimulação, que pode se conter na simulação, a dissimulação como simulação relativa. Então, extrairíamos outras conseqüências dessa lei, ou daríamos à dissimulação que aí aparece um sentido novo, um sentido que é criado pela Lei 104, um sentido que não havia no Brasil, porque o Código Civil não fala em dissimulação, é a doutrina que fala; e procuraríamos então dar um significado novo a essa dissimulação. Pareceu-me uma colocação muito bem-feita e muito apropriada.

Diria, nessa apreciação da Lei 104, que vejo o dispositivo não como uma norma de dissimulação ou uma norma de simulação relativa, como o encobrimento do ato ou do fato jurídico ilegal, ilícito, mas vejo a norma como uma norma antielisiva, uma norma que opera não no ato ou no fato, mas vai operar no plano da *mens legis*.

Se dermos à norma o sentido de que ela é uma norma anti-simulação parece chover no molhado, vão chegar à conclusão de que o Congresso Nacional se reuniu

e votou uma lei complementar que é inócua, uma lei complementar que não faz nenhum efeito, não tem nenhum sentido. O que no velho compêndio de hermenêutica de Maximiliano já se sabia é que o intérprete não deve nunca concluir que a lei é inócua, ele deve tentar procurar uma outra solução, porque dar pela inocuidade, pela falta de efeitos da lei ou pela inconstitucionalidade, aprioristicamente, é uma solução pouco jurídica.

Então, se adotássemos o conceito de que é uma simulação, chegaríamos necessariamente a dizer que a lei é inócua, e o Prof. Xavier adotou essa idéia. E a dissimulação, então entendida no campo do fato realmente ocorrido, traria essa distorção, além de modificar a questão da simulação, porque a simulação já existe no Direito Tributário, a simulação está no art. 149, a simulação é crime contra a Fazenda, é crime contra a economia. Então, a simulação já está tipificada no Direito Tributário brasileiro. Se dissermos que a norma da Lei 104 vem como uma norma de simulação, estamos dizendo que na realidade a Lei Complementar 104 diminuiu as conseqüências da simulação, a simulação deixa de ser crime, a simulação deixa de permitir o lançamento de ofício, como diz o art. 149 do Código Tributário Nacional, a simulação levaria apenas a uma desconsideração do fato ocorrido, o que me parece ser um absurdo se chegar a essa conclusão, abandonando todo o campo da evasão já regulado no Brasil e que não tem problemas. Estamos trabalhando com esses conceitos jurídicos com relativa clareza e vamos abandonar isso para procurar mitigar as conseqüências da simulação.

Portanto, vou aderir àquela outra solução que o próprio Ministro Moreira Alves aventou aqui, de que a simulação é uma figura nova. A meu ver é a figura que nós vamos buscar no Direito francês. É preciso verificar essa temática, voltar àquela velha dificuldade do Direito brasileiro, do Direito dos povos latinos, que é a questão do fato gerador. O que é fato gerador? Geraldo Ataliba se preocupou com isso, escreveu um livro e, a meu ver, não resolveu o problema, porque temos uma dificuldade, no português, no italiano, no espanhol, com a palavra fato gerador. Fato gerador pode ao mesmo tempo significar o fato ocorrido na realidade, aquele fato praticado pelo contribuinte, quer dizer, um ato ou um negócio jurídico realmente praticado no mundo da Economia, ou pode significar a norma de incidência, a norma incluída na hipótese de incidência. Daí que Ataliba procurava separar fato gerador como hipótese de incidência, do fato gerador realmente ocorrido. O português não tem palavras para isso, então, vamos ter que adjetivar hipótese de incidência e fato realmente ocorrido. Da mesma forma que o espanhol não tem, os italianos não têm. E me parece que a Lei 104 comete aí uma mistura, ela mistura as coisas, não conseguimos escandir essa frase ou procurar realmente como ela se caracteriza, por isso vamos encontrar problemas na sua aplicação. Por que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte? Que atos ou negócios jurídicos? Atos ou negócios jurídicos são o mesmo que fato gerador? Se eu digo atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, estou dizendo fato gerador praticado pelo contribuinte?

Então, o fato gerador realmente ocorrido pode ser desconsiderado. Se ele pode ser desconsiderado, ele é, na sua origem, um ato lícito, um negócio lícito, não é um negócio simulado, não é um fingimento com relação à ocorrência do fato. O fato ocorreu, é claro, está lá, é um fato gerador realmente acontecido na realidade econômica do país. E a dissimulação não é com relação a esse fato gerador, mas com outro, o fato gerador que está na norma, a hipótese de incidência.

Que fato gerador é esse? Esse fato gerador é a hipótese de incidência, claro. O que existe nessa norma, quer dizer, a mensagem da Lei 104 é justamente a de coibir, a de impedir que o contribuinte pratique ato lícito, mas ato lícito que vai ser revestido de uma forma ou de uma certa compreensão do fato gerador que não se coaduna com aquele ato praticado.

Por exemplo, voltando ao exemplo dado pelo próprio Ministro Moreira Alves, que é o próprio exemplo do Direito Romano que se repete no Direito Tributário. Uma certa lei concede a empresas que têm capital até 1 milhão de reais um benefício, uma facilidade, uma diminuição do imposto. Determinada empresa a, que tem um capital de 5 milhões, resolve dividir o seu capital em cinco empresas menores, cada uma com 1 milhão, para que dessa forma ela fique sujeita àquela lei. É um ato lícito? Sim, é. Há uma adequação à lei? Formalmente, existe. Se cada uma das empresas tem capital igual ou inferior a 1 milhão, e se a lei protege as empresas que assim se colocam, é claro que poderia haver a subsunção. Mas é isso que quer a lei quando dá um tratamento especial a quem tenha capital inferior a 1 milhão? Acho que não. Quer dizer, a mensagem da lei, a finalidade da lei é exatamente outra. Embora esteja escrito na lei que aquela norma protege as empresas que tenham capital de 1 milhão ou de menos de 1 milhão, uma empresa que tinha um capital de 5 milhões, que cria cinco ou seis empresas com capital menor, está ladeando, está contornando, está indo além da expressão literal, ou está se aproveitando da expressão literal para escapar da incidência tributária, ela está praticando aquilo que o direito alemão chama de contornar o fato gerador, de praticar um abuso de forma jurídica.

Então, quando a lei diz “dissimular a ocorrência do fato gerador”, parece-me que está dizendo isso. O que não pode – voltando ainda à lição de Moreira Alves – é o contribuinte manipular, praticar um ato lícito, inicialmente, e trazer para esse ato lícito uma finalidade que não está na lei; pode estar na letra da lei, mas não estará no espírito da lei. A *mens legis* ou a *sententia legis* aponta num outro sentido. Há, portanto, uma finalidade que teria que ser observada também pelo contribuinte, mas que ele desvirtua, que ele modifica. Esta leitura vem da Lei. 104, quer dizer, “não poderá dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo”, não a ocorrência material que se deu lá, porque aqui já está na frase anterior, pode desconsiderar o ato ou o fato jurídico, quer dizer, o fato gerador realmente praticado. Mas o que não pode é alterar o significado da hipótese de incidência.

Exatamente como na lei francesa. O que se proíbe na lei francesa é que os contribuintes dissimulem a compreensão do verdadeiro contrato, não é uma norma de simulação, não está atuando lá no fato acontecido, está atuando sobre a compre-

ensão de um contrato, sobre a *mens legis*, proíbe que se dissimule a compreensão verdadeira de um contrato e não um contrato que realmente aconteceu. Se o contrato ocorrido entre “a” e “b” não corresponde à compreensão que desses contratos se possa ter da lei, há uma elisão fiscal que pode ser combatida pela Fazenda por meio de uma norma antielisiva. Essa norma antielisiva, chamo atenção dos senhores, tem certas conotações com a analogia, inevitavelmente, e por isso ela se torna importante. O Código Tributário Nacional tem uma regra que proíbe analogia e o contribuinte, ao buscar uma interpretação ou uma compreensão do verdadeiro sentido do contrato ou do fato gerador abstrato, na realidade, está escapando da finalidade da lei e se apegando a uma interpretação meramente literal do texto com que ele opera, num campo de lacuna, e está praticando analogia. E o combate a essa analogia só pode ser uma norma contra-analógica, que é a norma antielisiva, que a doutrina alemã prefere chamar de redução teleológica. Quando a lei antielisiva obriga a administração a requalificar o fato, na realidade ela está diminuindo o alcance do fato gerador. Se aquela lei do capital fala em capital de 1 milhão, não é qualquer empresa que tenha capital de 1 milhão. Uma empresa que tenha sido subdividida, mas que mantém os mesmos sócios, mesmo negócio, mesmos objetivos, mesmo local de trabalho, deve ser entendido que não há modificação alguma, apenas o objetivo de burlar a lei. Evidentemente, neste caso a expressão 1 milhão de reais para o capital que aparece na lei é uma expressão que tem que ser reduzida a uma redução teleológica, a uma redução do sentido que possa ser alcançado por meio da interpretação. A redução teleológica está para a interpretação restritiva na mesma equação em que a analogia se encontra com relação à interpretação extensiva. A analogia praticada pelo contribuinte é uma extensão do sentido, além da possibilidade de compreensão da letra da lei. A redução teleológica, pelo contrário, é uma restrição de sentido que vai ser realizada pela autoridade administrativa com base na norma antielisiva.

Essa é a minha interpretação da Lei 104, não me parece que seja o momento de caminhar para a inconstitucionalidade da lei, no momento em que todos os países se preparam para aplicá-la, alguns com mais sucesso e outros com menos, mas aqueles que não têm tido muito sucesso na aplicação estão reformando as suas próprias normas. Então, não me parece que seja a hora de se caminhar para um interpretação que leve à inconstitucionalidade e, principalmente, que desconsidere essa característica importante que se lê da própria lei. Temos que adotar, com relação à palavra dissimulação, um conceito novo, um conceito que não é o da simulação relativa do Direito Civil elaborado pelos civilistas, já que as normas do Direito Civil não cuidam do assunto, e dar à dissimulação esse sentido de fingimento. Enquanto na simulação se finge que ocorreu um fato, que na realidade não ocorreu. Uma compra e venda, uma doação que é encoberta por uma compra e venda fictícia, isto é uma simulação. Houve o fato? Não, não houve, não houve compra e venda, houve doação, mas doação tem um imposto maior, e o contribuinte, para pagar um imposto menor, faz a doação e diz que está fazendo compra e venda, sem que tenha havido troca de dinheiro pelo imóvel. Então, neste caso é uma simulação, não há

dúvida nenhuma. A penalidade é aplicada, há regras específicas, o lançamento de ofício pode ser feito pela autoridade administrativa, é o fingimento com relação ao fato gerador realmente ocorrido. O outro não, o outro é fingimento com relação à hipótese de incidência, o fingimento com relação à *mens legis*, fingimento com relação à compreensão que a *sententia legis* pode ter. Então, é um fingimento que vai operar na subsunção, ou seja, nessa possibilidade de subsumir, de se adequar um fato ocorrido na realidade, o ato ou o contrato a que se refere a Lei 104. Há uma expressão legal que deve ser interpretada de uma forma mínima, que não pode ser interpretada, como quis o contribuinte, apenas no seu sentido literal, desconhecendo o seu espírito. É a velha distinção entre espírito e letra da lei, não pode o contribuinte utilizar a letra fria da lei em seu benefício, desconsiderando ou manipulando uma compreensão possível do texto legal, ou seja, da hipótese de incidência.

Essa é a interpretação que eu adoto, sei que o assunto é polêmico, outros colegas defendem idéia exatamente oposta, mas para isso estamos aqui, para o debate, com o auxílio da platéia, dos colegas tão atentos, a quem agradeço a atenção e me coloco à disposição para ulteriores debates.

Muito obrigado.

IV - A LEI BRASILEIRA

A NORMA ANTIELISÃO, SEU ALCANCE E AS PECULIARIDADES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

PALESTRANTE:

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES*

* Professor da Universidade Federal de Pernambuco - UFPE;
Professor honorário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo;
ex-Coordenador do curso de Pós-Graduação e Mestrado na Faculdade de Direito
da Universidade Federal de Pernambuco; ex-Secretário de Administração do
Governo de Pernambuco; ex-Procurador da Prefeitura Municipal de Recife;
ex-Diretor da Faculdade de Direito de Recife (1996-1998) e Advogado
com publicações na área Tributária

**Texto revisado pelo autor

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – A minha exposição será uma investigação dogmática, que toma em consideração as normas de direito positivo constitucional e infraconstitucional pertinentes ao problema da elisão fiscal, tal como hoje disciplinado pelo art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, com a redação que lhe deu a Lei Complementar nº 104 de 2001. Mas lembro que estamos pisando um terreno pouco explorado, quer sob a perspectiva jurisprudencial, quer sob o ponto de vista doutrinário. Aliás, diria que nessa matéria, como em tantas outras, a dispersão doutrinária, a divergência, o entrechoque de opiniões é a lei. De sorte que se cria para o intérprete e o aplicador desse dispositivo do Código Tributário Nacional o dever, que lhe acresce a responsabilidade, de uma investigação, que não se limite, embora centrada sobre o direito posto, apenas a uma repetição, com outras palavras, uma mera glosa do texto do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional. A norma, chamada no jargão tributário, “antielisiva”.

Uma característica pode ser acentuada nesse terreno, em que as definições meramente estipulativas assumem um papel crucial, porque a elisão no sentido genérico é matéria de direito positivo, portanto elisão é aquilo que a ordem jurídica positiva diz que ela é. Não é, o de elisão, conceito de teoria geral do direito, nem conceito de lógica jurídica, é conceito de direito positivo. É portanto o legislador competente que lhe plasma os contornos e define o perfil.

Para tirarmos dessa premissa introdutória ao tema, nas suas principais implicações, eu me permitiria uma digressão sobre as perspectivas em que pode um determinado problema de direito positivo ser encarado. O direito pode ser havido e assim o foi pelo maior dos juristas que este país produziu, que foi Pontes de Miranda, sob uma perspectiva rente à consideração sócio-jurídica, como “um processo social de adaptação”. Pontes de Miranda sustentou esse entendimento ao longo de toda a sua obra. Mas o direito pode ser havido também como um fenômeno lingüístico, é só operar um corte conceitual no objeto de investigação dogmática, que são as normas jurídico-positivas.

Há uma separação, típica do direito moderno, entre o plano do dever ser normativo, que é constituído por pautas de comportamento (normas), que são divididas em modais deônticos, modalidades do dever-ser normativo, segundo as formas diversas pelas quais se modaliza (realiza) a regulação da conduta humana, do dever ser normativo vertido sobre a conduta humana, e se exprime o objeto das suas prescrições positivas. Ora a conduta é meramente **autorizada**, ora é **proibida**, ora **obrigatória**. Não há uma quarta modalidade deôntica de regulação da conduta, salvo no último Kelsen, as normas que constituem o campo da **revogação** de normas, porque elas têm uma autonomia diante das outras normas, mas não é o caso que está a nos preocupar. Mas as normas revogatórias se esgotam em sua vigência pelo efeito mesmo da revogação, a subtração da validade da norma revogada.

O que fundamentalmente nos preocupa são essas três modalidades de regulação da conduta humana. Posteriormente faremos uma aplicação desses pres-

supostos para o entendimento do § único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Cabe observar, numa sumaríssima análise, a única compatível com os estreitos limites dessa exposição, que essas proposições normativas não são **verdadeiras** ou **falsas**, elas são existentes ou não, válidas ou não, vigentes ou não, aplicáveis ou não, eficazes ou não, nunca verdadeiras ou falsas, o que revela a autonomia do mundo dessas proposições prescritivas ou normas (linguagem-objeto), diante do mundo das proposições descritivas e explicativas dessas normas na sua estrutura e funcionamento (metalinguagem doutrinária). Este é o campo por excelência da **interpretação jurídica** doutrinariamente empreendida, sem nenhuma implicação com o ato oficial de aplicação do direito a um caso concreto, ou reversamente, uma interpretação comprometida com o ato de aplicação da norma. À doutrina, essa sim, convêm os **valores de verdade** ou **falsidade**, precisamente porque ela se verte sobre uma base empírica, constituída pela ciência dogmática do direito, vertida para um universo, um conjunto de normas jurídico positivas. Seu campo experimental atua por meio de um nexo de implicação entre a previsão abstrata da conduta no preceito normativo e o fato concretamente ocorrido, aqui e agora, e que corresponde à totalidade dos pressupostos estabelecidos na previsão legal, sem a qual não é possível cogitar-se do fenômeno denominado **incidência**. Essa implicação é concretizada por meio da hermenêutica jurídica.

O fato sobre o qual recai a norma, por hipótese tributária, pode ser denominado, na linguagem da doutrina, metalinguagem descritiva, que não é repetição da linguagem - objeto, "suporte fático", como o fazia Pontes de Miranda. A porção da realidade recortada pela norma jurídica, sem o que não há incidência é o suporte fático da norma. Se há **deficiência** no suporte fático, a norma jurídica incide, apesar da deficiência. Se há, porém, algo diverso, **insuficiência** do suporte fático no sentido de que a conduta prescrita na norma não se realizou concretamente o fato sujeito à incidência dessa norma, se há insuficiência, a norma simplesmente não incide; ensinou Pontes de Miranda ao longo de todo o seu **Tratado de Direito Privado**, nos seis primeiros volumes, que é obra até hoje recomendável para uma assepsia da ciência do Direito em geral e especialmente o Direito Tributário.

A norma incide, mas a incidência pode não coincidir com o ato de aplicação. A norma incide sobre uma realidade, não coincide com essa realidade, porque ela apenas apreende, numa realidade complexa, elementos que entram na composição da sua previsão de aplicabilidade, mas, ocorrendo suporte fático da norma, como ensinava Pontes de Miranda, ela necessariamente incide. Não assim a aplicação da norma, porque a aplicação da norma não é fato humano, depende de um ato de subsunção da previsão da norma à conduta nela descrita (a hipótese é descritor), procedida oficialmente por uma autoridade da administração fazendária. Então pode suceder que a norma que incidiu não venha a ser efetivamente aplicada, por hipótese ainda, ocorrendo o desconhecimento pela autoridade administrativa fazendária da ocorrência de um determinado fato tributariamente relevante e que o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional visa coibir a sua ocultação, a manipulação

pelo contribuinte de expedientes formais para tirar proveito contra a substância econômica efetiva do ato.

Mas não é absolutamente possível aplicar-se uma norma jurídica tomando-se exclusivamente em consideração o seu conteúdo, o seu texto, a sua formulação literal, dissociada do contexto mais amplo, em que ela se insere e, conseqüentemente, desconsiderando as exigências de inserção do preceito da análise no plano sistemático.

Nota-se, nos estudos sobre a elisão fiscal no Brasil, é que se toma a mera opinião da doutrina contra esses pressupostos epistemológicos de conhecimento jurídico: uma teoria que controle a sua própria cientificidade. O que se nota é simplesmente a doutrina jurídica se digladiando em briga de foice em quarto escuro em torno de noções conceituais, que são construídas no campo meramente doutrinário, muitas vezes contribuindo até para o acervo comum de admiráveis construções para a formação da doutrina do Direito Tributário, mas que pecam pela base, porque não tomam em consideração a base experimental da qual o jurista digno deste nome não deve, em hipótese alguma, afastar-se. Essa base quem no-la fornece é o ordenamento jurídico-positivo.

Como posso ter confirmação empírica dos enunciados que fizer no campo doutrinário da Ciência do Direito propriamente dita, tirando, extraindo essa corroboração exclusivamente do campo do opinativo ou com base na autoridade do doutrinador? Evidentemente, se assim procedêssemos, teríamos que admitir, por exemplo, uma ciência cosmológica, separada do fato cosmológico, sem o controle dessa base empírica, baseado apenas em opiniões sobre cosmologia, nas mesmas condições que uma física, uma biologia e assim por diante. Tudo seria uma construção do espírito humano descomprometida com a realidade.

Na verdade, ao se analisar o art. 116, § único há que imediatamente, para nós logarmos a uma interpretação razoável (interpretação, conforme as exigências da “lógica do razoável”, preconizada por Récasens Siches), inseri-lo no sistema constitucional e discuti-lo a partir da disciplina constitucional mesma, ou seja, a partir do art. 146 do texto constitucional, porque assim preconizo a sua razoável inteligibilidade. Esse art. 106, § 2º está embutido no livro segundo do Código Tributário Nacional, que instituiu normas gerais de Direito Tributário. Se assim é e se o Código Tributário Nacional pertence ao plano da legislação complementar integrativa do texto constitucional, a relação sintática que se estabelece entre a Constituição Federal e o CTN é uma relação de **supra** – e **infra**-ordenação.

Portanto, não é possível estudar no Brasil problema tributário algum sem que imediatamente o intérprete se sinta incontornavelmente alçado à região dos magnos princípios constitucionais, como a legalidade tributária (art. 150, I) e a isonomia tributária (art. 150, II) e muitos outros.

Se se trata de normas gerais de Direito Tributário, essas normas correspondem a uma competência que a União detém estritamente e que há de ser exercida em caráter nacional e não federal, porque aplicável a ela, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Há que ser exercida, essa competência, através das normas legais

nacionais, e não simplesmente **federais**. Elas só coincidem quanto ao seu fôco ejetor, a produção é sempre da União, que tem essa atribuição constitucional no sistema do direito brasileiro.

Pois bem, quando se trata de normas gerais de direito tributário, já aí se instaura uma até hoje incontornável discussão na doutrina sobre o seu âmbito de validade. Essa discussão de certa forma ignora aquilo que Von Kirchmann ensinou na Alemanha: “duas palavras do legislador esboroa-se uma biblioteca inteira”. Quer se dizer o seguinte: a doutrina, por maior que seja a sua suposição teórica, esbarra diante de uma reforma constitucional. Na vigência da Constituição de 67 e EC 1/69 discutiu-se muito, num diálogo de surdos, ou seja, monólogos dispersos, porque ninguém escutava o outro, quais eram as finalidades buscadas por essas normas gerais, constitucionalmente autorizadas. E uns aferrados à autonomia estadual e à autonomia municipal achavam que elas, não obstante a formulação literal da Constituição, que referia (1º) a normas gerais, **mais** (2º) conflito de competência tributária, **mais** (3º) limitações constitucionais do poder de tributar, achavam que ter-se-ia que fazer uma correção do texto constitucional, a interpretação corretiva da literalidade do texto constitucional e só admitir essas normas gerais em duas hipóteses: limitações constitucionais e conflitos de competência. Não podia a lei complementar, de maneira alguma, definir, por exemplo, as hipóteses de incidência dos tributos ou os fatos geradores da obrigação tributária. Se o fizesse, invadiria o campo constitucionalmente reservado à autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A corrente oposta, mais apegada à formulação do dispositivo, propugnava que essas normas gerais tinham três funções mesmo, não havia problema nenhum, nenhuma fricção com o sistema federal de poder em decorrência da sua edição. Diante de um impasse desse, qual a solução a ser dada? Opinião doutrinária, contra opinião doutrinária - uma não convence a outra. A solução só pode ser encontrada por um ato de aplicação realizado pela autoridade que de tem competência, ou seja, tem habilitação constitucional para tanto. Por hipótese, o Congresso Nacional, ao editar o Código Tributário Nacional, incluiu no seu bojo normas que amplamente dispuseram sobre os chamados, por ele, fatos geradores da obrigação tributária, no plano da competência congressual. No campo da aplicação contenciosa do direito aos casos concretos ou do controle concentrado, ou seja, na competência do Poder Judiciário, jamais, foi o Código Tributário Nacional, no seu todo, considerado inconstitucional por nenhum órgão do Poder Judiciário...

Portanto, aplica-se aqui aquela velha regra que preconizava Kelsen: “A lei não comporta apenas uma alternativa de interpretação, a única cabível, a única possível, a única verdadeira”, senão várias alternativas de interpretação”. O próprio Supremo reconhece implicitamente isso quando sumulou: “Razoável interpretação da lei não enseja recurso extraordinário”. Ora, se ele admite que, diante de interpretação razoável, não cabe recurso extraordinário, implicitamente ele está admitindo que existem várias alternativas de interpretação e não apenas uma. Briga com a realidade dos fatos pensar que a verdade jurídica é intemporal, intransitiva, inespacial, mas é uma

dessas brigas em que temos uma atitude, enquanto juristas, semelhante àquele personagem que via toda a sua aldeia consumir-se, destruiu-se numa peste avassaladora e ele simplesmente se recusava a abandonar a cidade porque para as suas categorias teóricas a peste não era nem substância, nem acidente... Quer dizer, o jurista se comporta mais ou menos assim. Se os fatos contrariam as minhas teorias, pior para os fatos.

Na verdade, isso é inteiramente incompatível com a atitude científica. Por quê? Se o cientista, mantém a livre disponibilidade do espírito, como preconizava Pontes de Miranda, terá essa abertura para a vida da ciência, terá aquela atitude a que Popper se referia “eu posso estar errado e vocês podem estar certos”; o meu contraditor pode estar com a verdade, pode ter a maior aproximação da verdade.

Se a minha teoria está conclusivamente falseada, a melhor posição que posso tomar é simplesmente adotar uma teoria melhor para que eu permaneça vivo junto com a doutrina que está aí, viva e pulsante, e não simplesmente perecer com a teoria, apenas pela preocupação do agravo que me causa uma refutação daquilo que eu pensei, na vida do espírito. Uma atitude inteiramente incompatível com a ciência. Os epistemólogos chamam isso simplesmente de uma **imunização** da teoria. Uma hipótese **ad hoc**, não vale nada, porque em lugar de abrir a teoria para a refutação, que é o essencial à ciência, simplesmente fecha a teoria à refutação, preserva uma teoria conclusivamente falseada através de um mecanismo **ad hoc** de imunização.

Então a verdade é que a Constituição Federal atual, para cortar essa discussão, dispôs no item III do art. 146: as normas gerais de Direito Tributário podem inclusive definir do tributo, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes”.

E mais, no item b, III, do art. 146, a Constituição chega a ponto de tratar até de matéria de administração tributária (lançamento). Não esquecer que esta Constituição corresponde ao modelo constitucional **pormenorizado** e não **sintético**, como é, por exemplo, a Constituição Norte-americana. “Compete à lei complementar dispor sobre a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária” é o que está nesse dispositivo, o art. 146, III, **b** da CF de 1988. A decadência e prescrição tributária foram temas que, na doutrina, empolgaram todo mundo, um certo modismo, até certo ponto inexplicável, porque não constituem eles temas fundamentais de direito tributário. Prescrição e decadência, com a devida vênia daqueles que pensam o contrário (não quero impor ponto de vista a ninguém), acho que são temas secundários em direito tributário. Mas a Constituição os inseriu ali porque estava todo mundo preocupado com decadência e prescrição. Então, coloca-se essa matéria no texto constitucional, desconsiderando-se que este não seria materialmente o seu campo próprio.

Aqui se interpõe a indagação sobre o que é fundamental para a inteligibilidade do tema ora versado e, por isso insisto tanto em tocar esses pontos que parecem distanciados do objeto de investigação. Qual é o regime das normas gerais de direito tributário no direito brasileiro? É aquele que o Código Tributário Nacional estabele-

ceu, recepcionado pela Constituição Federal de 1988, de onde ele retira o fundamento de validade. Ora, em 1968 foi editado o Decreto-lei 406, e, em 1969, o Decreto-Lei nº 834, reformando o Código Tributário Nacional no tocante ao então Imposto de Circulação de Mercadorias. Pois bem: a administração simplesmente por comodidade, começou a regulá-los isso é, a fazer a integração dessas normas dos decretos-leis, que são normas gerais do direito tributário, mediante simples decreto. Ora, decreto no estrangeiro pode ser **praeter legem**, pode ser **secundum legem**, ou pode ser até **contra legem**. São três tipos, uma tipologia conhecida da função regulamentar, em alternativas nos diversos sistemas jurídicos. Mas no Brasil só tem uma espécie (**secundum legem**). É por isso que é perigoso transportarmos acriticamente doutrina estrangeira, porque o âmbito de referibilidade dela é diferente. Podemos vai encontrar um autor estrangeiro que defenda o decreto **praeter legem**. Mas, no Brasil, não, porque a Constituição Federal diz: que compete ao Presidente da República expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis (art. 84, IV). E dir-se-á: mas isso só se aplica ao plano federal. Não, porque o modelo federal é **simétrico** para o modelo estadual e, portanto, implica também o mesmo tipo de relação lei e decreto no plano municipal. E para todos se aplica sem distinção o princípio da legalidade geral, que está no art. 5º, item II da Constituição Federal e o princípio da legalidade tributária, no 150, I da Constituição Federal.

Portanto, não é possível instituir tributo sem lei prévia. O Código Tributário Nacional é um repositório de metanormas. O que significa isso? Direito sobre direito. Normas que vinculam a edição de outras normas. Dizem como fazê-las. E aqui vou buscar socorro na doutrina alemã, essa é uma categoria que veio do direito alemão (**Übernorm**), mas que é referível ao direito brasileiro. As metanormas não têm por objeto diretamente a conduta humana em si, ou seja, a conduta dos destinatários das normas tributárias obrigacionais. Elas têm por objeto uma conduta específica dos órgãos produtores de normas; ou seja, do Congresso Nacional. Portanto, elas vinculam, numa relação sintática, o Congresso Nacional à edição dessas normas gerais. Seu destinatário é o Congresso Nacional. O que significa já a possibilidade de extrair, no plano da interpretação do parágrafo único do art. 116, uma relevantíssima conclusão. Se assim se considerou com relação a esses decretos-leis e toda a legislação integrativa no plano das normas gerais, é razoável supor que assim será também exigível pelos órgãos do Poder Judiciário para a interpretação do art. 116, § único (norma dita “antielisiva”). Não posso fazer profecia sobre o que o Supremo Tribunal Federal vai entender a respeito, mas é razoabilíssimo - e Direito é a ciência da **prudência**, da razoabilidade, por isso jurisprudência - supor que o Supremo Tribunal Federal vai manter esse entendimento também para essa nova hipótese. Será o art. 116, § único, u'a metanorma, não porém dirigida para os atos administrativos produtores de normas, mas para os atos do Congresso, produtores de leis, ou das Assembléias Legislativas estaduais ou Câmaras de Vereadores municipais, respeitando as respectivas autonomias. E assim sendo, norma de **eficácia limitada**, na classificação de JOSÉ AFONSO DA SILVA (**Aplicabilidade das Normas**

Constitucionais). Postulando então integração pelos fios condutores da legalidade ordinária das pessoas constitucionais (União, Estados, DF e Municípios).

Esses seriam pressupostos de aplicabilidade desta competência. E especificamente, já agora, ao meu ver, com plena autorização, desbastado o terreno e enfrentando diretamente o problema da interpretação do art. 106, § único, poder-se-ia dizer o seguinte: nesse dispositivo, nitidamente é identificável a aplicabilidade de uma lição que, em 1963, Alfredo Augusto Becker, de luminosa memória, nos ofertou, e da qual somos todos depositários (**Teoria Geral do Direito Tributário**). Ele dizia: “não se deve cometer o erro elementar de não saber distinguir numa única formulação literal legislativa, ou mais amplamente normativa, mais de um preceito”. Eventualmente, posto unitariamente formulada, pode a norma ter mais de um destinatário. Quando se trata de mais de um destinatário, no campo de referibilidade do preceito normativo, é evidente que têm que ser norma diversas pelo aspecto pessoal, o âmbito subjetivo de validade dessa norma. Por exemplo, a Constituição atribui a competência ao Município, portanto à lei tributária municipal, para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, porção autorizativa da competência. Mas dizia o ERNST FORTHOF: “não há competência em direito positivo sem essa consorciação, autorização mais limitação”. Quais são os limites dessa competência? O destinatário era o Município, os limites da competência estão fixados na cláusula final do dispositivo: serviços de qualquer natureza, vírgula, definidos em lei complementar. Primeira regra: tem como destinatário o Município, é uma regra de autorização, institui dever-poder de editar norma, regulando o imposto sobre serviços. Segunda regra: outorga de limites à competência da União, destinatário era a União, autorizando-a a editar normas gerais de direito tributário, dispondo sobre os limites do poder de tributar do Município, a limitação da própria competência tributária municipal. Duas normas distintas. A 1ª autorizativa (sujeito ativo o Município) a 2ª, proibitiva (sujeito passivo o Município e até a União”. O limite estava assim clausulado: “serviços definidos em lei complementar” (demarcação da competência impositiva municipal).

Esse art. 116, parágrafo único, constitui uma outra hipótese de mais de um destinatário, mais de um preceito numa única formulação literal legislativa. Posso até não agradar aos que estiverem apressados em alcançar os atos de dissimulação de figuras de direito privado; evitando a manipulação dos fatos geradores dos tributos, mas acho que temos que guardar fidelidade ao sistema. E mais, que um dispositivo como esse, nada tem de inconstitucional (nós vivemos num país que é o paraíso fiscal da inconstitucionalidade). Editou-se uma lei aí, já vem a doutrina a proclamar em uníssono: é inconstitucional. De forma que se cria uma presunção oposta àquela que aprendemos no banco de direito, de que a lei se presume constitucional até prova em contrário. Então, o que ocorre é exatamente isso, é um festival de inconstitucionalidade. A lei se presume inconstitucional até demonstração da sua constitucionalidade...

O que é que diz o dispositivo? Primeiro, tecnicamente não será a maneira mais adequada de se formular o preceito, mas aí tem que examinar como ele é redigido.

Nós estamos no rol das coisas possíveis. A autoridade administrativa, e portanto o destinatário é a autoridade administrativa, poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo. A segunda norma: devem ser observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária. Aí não é Dr. Souto quem está dizendo, quem está prescrevendo isso é o dispositivo. Esse dispositivo, não é bom nem ruim em si mesmo, ele depende da aplicação que se faz. É aquela coisa: o pior destino que pode ter uma norma, talvez seja a norma não ter aplicabilidade alguma. Mas, depois desse, a pior competência consiste em fazer uma aplicação inconstitucional de uma norma constitucional. A incidência da norma não coincide com a sua aplicação necessariamente, como procurei mostrar na primeira parte da exposição. Então ocorre que muitas vezes o que há é uma aplicação inconstitucional de norma constitucional.

Por outro lado, se nós afastamos os preconceitos (o direito é tão sujeito a preconceitos porque ele se move num mundo de linguagem). Precisamos considerar necessariamente o que há de melhor não estará na doutrina moderna. Não há nenhuma garantia de que a modernidade corresponda à excelência científica. Há coisa muito boas, muito relevantes produzidas pela doutrina contemporânea, mas há também muita coisa em que a doutrina que nos antecedeu é a mais digna de um questionamento profundo.

Sempre que se discute essa questão de elisão e evasão fiscal, sinto realmente que todo esse descompasso doutrinário tem uma causa evidente, que é a desconsideração da base experimental que irá corroborar ou infirmar tudo que se disser em matéria de constituição doutrinária (o sistema de direito posto). Essa seria realmente a explicação desse descompasso. E segundo, é que realmente se desconsiderar que sendo estipulativos (jurídico-positivos) esses conceitos, o que se tem que fazer é procurar uma estipulação que atenda razoavelmente os interesses e os direitos de uma investigação científica, uma interpretação adequada da norma tributária.

Entre as alternativas de que dispõe o intérprete para aplicar esse preceito - quero fazer a suprema concessão a entendimento oposto -, deve-se reconhecer que existe doutrina em contrário. Seriam duas apenas as funções da norma geral: dispor sobre conflitos (i) e regular as limitações constitucionais do poder de tributar (ii). Mas quero também dizer a primeira alternativa é uma construção hoje incorporada à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o órgão que tem no sistema brasileiro a função eminentíssima de guardião da Constituição (art. 102, **caput**). Quem diz isso é portanto a Constituição Federal, não sou eu, o Supremo Tribunal Federal adota uma interpretação conforme a Constituição, que também é muito aplicada no direito jurisprudencial alemão. Entre duas alternativas de interpretação da Constituição, ou de solução do problema constitucional, uma que envolve a inconstitucionalidade, outra que envolve constitucionalidade, há que optar, salvando o ato legislativo, pela interpretação conforme a Constituição, que inclusive na hipótese há que ser feita sem redução de texto algum, tal como está o texto. Não vejo o menor indício de

inconstitucionalidade aqui. Agora, receio exatamente que se perca de vista a justa proporção entre os superiores interesses da administração, que cura os interesses públicos e os direitos fundamentais do contribuinte. Prevalece na prática a doutrina dita “tricotômica” das funções das normas gerais.

O preceito fala em desconsideração de atos e negócios jurídicos. Nos arraiais ligados aos contribuintes há um estado de pânico. Isso vai introduzir insegurança no sistema, essa será uma norma que vai cada vez mais reforçar descomedidamente o poder público. Mas podemos desconsiderar que o equilíbrio está no meio. Sou de uma época em que se discutia muito a interpretação, se ela devia ser pró-fisco ou contra-fisco. E o Professor Rui Barbosa Nogueira, uma certa ocasião, disse: nem pró-fisco, nem contra fisco, é uma interpretação **pro lege**, tanto você pode ser preconceituoso contra o particular, como pode também ser preconceituoso contra o fisco. E se não se restauram os direitos da justa ponderação, do equilíbrio na relação tributária, aí realmente não há sistema institucional que resista – **summ cuique tribuere**, diriam os romanos (dar a cada um, o seu).

Não vejo sequer, se retamente aplicado esse dispositivo, nenhum transbordamento da ação fiscalizadora, desde que sejam observadas essas cautelas que estão ligadas ao sistema arquetônico constitucional. Não se pode interpretar um texto divorciado do seu contexto. E talvez seja possível até sustentar que a faculdade do art. 116, § único do CTN já estava implicitamente prevista no sistema.

Embora a doutrina já esteja aí a discutir se se trata de interpretação econômica das normas tributárias, em 1963, Becker já dizia que interpretação de normas tributárias só pode ser **interpretação jurídica**. Coisa muito diferente de condicionar a interpretação econômica é o que faz esse dispositivo: é a consideração econômica na imputação de efeitos jurídicos a uma relação qualquer submetida ao império da lei tributária. Não é interpretação econômica, nós juristas não somos habilitados para fazer interpretação econômica alguma, nunca é demais insistir nisso. O que a doutrina (AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO) fala é em “consideração econômica na aplicação da lei tributária”. Vamos admitir, contra até a literalidade do dispositivo, que ele tratasse de interpretação econômica. Ainda assim haveria que se lhe opor aquelas observações no sentido de que é possível ao Congresso Nacional editar o preceito, observada a sua competência constitucional, que bem lhe aprover. Ele pode regular essa matéria da maneira que parecer mais adequada aos fins institucionais da administração pública. O que ele não pode jamais, sem obliquamente ferir a tripartição de poder é ditar para o legislador os comandos, os métodos de interpretação de seus preceitos e nem vincular, ao critério interpretativo, o Poder Judiciário. E quem disse isso foi o Professor Recaséns Siches. Ele teve uma áspera qualificação para essa pretensão, dizendo: não passa de um enorme **disparate**. O termo não é meu, é dele.

Imaginem, quando começamos a fazer concessões institucionais e pensar que resolvemos tudo exclusivamente com regulamento, e quando se dispõe em preceito legal que se deve interpretar no sentido a ou b ou c determinada norma, quando nos amoldamos a esse esquema, começamos a fazer concessões que na prática pare-

cem inocentes, mas que acabam por trazer em si o germe das maiores e mais nefastas iniquidades. Por exemplo, o Código Tributário Nacional tem um dispositivo, esse sim que me parece ostensivamente inconstitucional se for entendido como restrição ao método de interpretação que a meu ver pode ser entendido apenas como uma indicação a um dos métodos de interpretação e não como exclusão de outros métodos: “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção” (art. 111, II). Vanoni, nos anos 20, já falava que este é um preconceito contra as normas de direito excepcional, porque as normas de direito excepcional se afastam das normas gerais não por um capricho do legislador, mas porque as exigências do caso concreto se fizeram sentir de modo mais acentuado no tocante a uma justiça do caso individual. A interpretação literal das isenções é um preconceito contra as normas de caráter interpretativo, contra as normas de caráter excepcional. Mas não fica só nisso: quem admite que o preceito é válido, por exemplo, tem que admitir que é perfeitamente válido aquele dispositivo que existia na “lei de adaptação fiscal alemã”, que prescrevia: o intérprete deveria nortear a interpretação e a aplicação das leis fiscais alemãs de acordo com as concepções do nacional socialismo. É a instrumentação legal do genocídio, porta aberta para as maiores atrocidades e intoleráveis discriminações, de modo que essas coisas não são tão inocentes como parece. É preciso portanto nos precavermos contra essas armadilhas conceituais. Agora, se for realmente aplicado corretamente, não vejo nenhum problema no art. 116, § único. No mundo jurídico total, separamos dois subconjuntos de normas: o subconjunto das normas lícitas e o subconjunto das normas ilícitas. Muito bem. O que é que esse dispositivo faz? É um eco distante daquela lição de Rubem Gomes de Souza, a que referi há poucos instantes, em que ele diz, com aquela simplicidade que nada tem de simplório, que para distinguir entre fraude e evasão o critério seguro é verificar se certos atos praticados pelo contribuinte, para evitar retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador. Na primeira hipótese trata de evasão, na segunda, fraude fiscal. É a transparência da simplicidade. É por isso que Rubem Gomes de Souza dizia: eu estimo que quando eu esteja equivocado, ao menos eu esteja claramente equivocado. (Risos.) Era realmente um grande mestre e um santo homem. Hoje estranhamente semi-esquecido, como Aliomar Baleeiro, Gilberto de Ulhoa Canto, Pontes de Miranda e tantos outros grandes nomes recolhidos pela História da Ciência do Direito.

Então, vamos guardar mais atenção ao texto do que ao seu comentário, esse **dispositivo**, não é norma de interpretação, na realidade é um instrumento técnico para coibir a ilicitude. E esse instrumento técnico está consorciado - e não pode ser de outra maneira - ao art. 5º, item LV da Constituição Federal, que estabelece o princípio do contraditório, porque se é uma atividade administrativa, estamos no campo do lançamento oficial de tributo ou penalidade pecuniária. É matéria de lançamento tributário, tal como está no art. 142 do Código Tributário Nacional; ou seja, de procedimento que a lei vai regular. Ao regular esse procedimento, a lei pode tudo, menos o seguinte: ela não poderá desconsiderar, para se manter o equilíbrio, a proporção

justa na relação tributária, o direito do contraditório: “aos acusados, em processo administrativo ou judicial, será assegurada ampla defesa com os meios e recursos a eles inerentes” (CF, art. 5º, LV).

Finalmente, uma última observação, que a meu ver reduz a sua expressão mais simples, **data venia** dos que pensam em contrário, a opinião de que aqui estamos tratando de critério de interpretação. Não é, não. Porque esse art. 106 do Código Tributário Nacional, com o seu parágrafo único atual, está exatamente colocado no capítulo do Código que trata da aplicação tributária, Capítulo III, do Título II, que trata das normas gerais de direito tributário. Portanto, é matéria de **aplicação** por determinação legal, não está prescrevendo critério de interpretação algum e muito menos interpretação econômica de leis tributárias. Nós estamos retrocedendo ao passado paradoxalmente, não para extrair um tesouro, um repositório de doutrinas que ele nos traz, das quais somos todos devedores, mas para extrair dele conclusões que já naquela época estavam superadas e que hoje se restauram no mundo enganoso da superficialidade expositiva.

Reconheço, não tenho nenhuma pretensão de trazer para aqui doutrina consumada e acabada, apenas algumas ponderações de pontos de vista e uma espécie de sermão de equilíbrio na aplicação da lei tributária, que a meu ver é o único modo pelo qual poderá realmente efetivar-se uma aplicação desse parágrafo único do art. 106 do CTN, que venha a atender aos interesses da administração fazendária, que são legítimos e, sobretudo, aos legítimos interesses da nacionalidade.

VERA CARLA NELSON DE OLIVEIRA CRUZ – Muito obrigada, Professor Souto Maior Borges. No começo pensei que íamos ter um debate de mudos, porque o assunto seria totalmente esgotado, mas ao final o Professor Souto Maior Borges conseguiu passar a bola para a aplicação e na aplicação estamos todos nós envolvidos como operadores do Direito: advogados, juizes, o grupo fisco; ou seja, sugeriu aí o mestre que nós todos apliquemos o princípio da proporcionalidade e assim não chegemos a uma aplicação inconstitucional. Eu cá comigo espero que a norma não traga uma revolução assim tão grande, porque acho que, pelo menos do lado dos juizes, essa distinção entre evasão e elisão sempre foi feita, entre fraude e não-fraude, entre manipulação do fato gerador e constatação da economia fiscal, utilização da economia fiscal.

Vamos ouvir agora o debate, que será proporcionado pelo Dr. Onofre Alves da Silva, pela Dra. Elisabeth Levandowisk Libertuci e pelo Prof. Heleno Taveira Torres

ONOFRE ALVES BATISTA FILHO - O grande viés que vejo na leitura dessa questão é mesmo ideológico. O que a doutrina brasileira, na minha opinião, vem arrasando há alguns anos é uma leitura positivista liberal extremamente enraizada, que a meu ver está um tanto quanto ultrapassada. O direito atual só pode ser compreendido dentro da moldura posta pela Constituição e para tanto exige-se uma interpretação compatível com a proposta clara de construção de um Estado social de direito.

A interpretação adequada da lei tributária não é aquela que tendencialmente conduza à maior carga e nem aquela que conduza a uma minimização da carga tributária. O que deve prevalecer indubitavelmente é uma interpretação equilibrada e justa, sem os preconceitos do *in dubio pro fisco* e do *in dubio contra fisco*. O que acontece é que devemos buscar um entendimento que não contrarie os princípios constitucionais e uma interpretação coerente com esses mesmos princípios constitucionais. O hermeneuta deve buscar essa interpretação conforme a Constituição e não sair desesperadamente atrás de inconstitucionalidade, como bem falou o Professor Souto Maior.

Em suma, o que se exige é uma interpretação conforme os princípios constitucionais em especial, que possibilite a construção dos alicerces de uma justiça social, dentro de um modelo capitalista de economia de mercado e que possibilite a segurança jurídica.

O constitucionalismo do final do século XX tomou pelo menos duas concepções de Estado de direito. Uma primeira, fruto da experiência liberal, vinculada ao princípio da legalidade, que acaba por pregar um predomínio da forma sobre o conteúdo. E uma segunda, muito mais atada ao princípio da constitucionalidade, centrada no respeito aos direitos fundamentais e que busca a realização da justiça material.

O estado de justiça em sobreposição a esse estado legal não quer dizer que a lei tenha perdido a sua valia, mas com certeza ela vai ceder espaço para a preponderância do princípio da constitucionalidade sobre o puro princípio da legalidade. O estado de justiça, na verdade, vai converter os princípios constitucionais num pedestal normativo, sem por de lado a lei que continua seguindo, que segue como um elemento especial de segurança jurídica.

Verdadeiramente, tomando a lição de Bobbio, podemos identificar quatro funções dos princípios: interpretativa, integrativa, diretiva e limitativa. E a meu ver não há como arbitrariamente podar uma delas. A limitativa vai possibilitar que a invalidade se dê por antijuridicidade do ato com relação aos princípios, mesmo que não exista uma afronta direta à lei. A lei sozinha não vai ser capaz, isolada, de identificar todas as situações de ofensa ao ordenamento jurídico.

Nesse sentido então a antijuridicidade, mesmo na ausência de uma ilegalidade, pode ocorrer por ofensa à idéia central de princípios constitucionais. Daí é possível um ato legal, lícito e ofensivo ao espírito da Constituição e que por isso deva ser afastado. O fato é que tanto a legalidade quanto a capacidade econômica são princípios constitucionais. A verdade é que o Direito Tributário vai se desenvolver entre balizas que traduzem uma permanente tensão dialética entre o princípio da legalidade e o princípio da igualdade. Por um lado, o direito tutela os valores de segurança jurídica e para isso ele usa a tipicidade e por outro, os valores de justiça que se respaldam no princípio da generalidade, da igualdade e da capacidade contributiva.

Em outras palavras, a meu ver, os negócios elisivos atentatórios, mesmo legais, podem ser antijurídicos por ofensa patente ao cerne de outros princípios reitores da tributação. Isso vai acontecer porque o entendimento da Constituição deve

ultrapassar o quadro estreito do mero positivismo legalista e vai vincular à tributação uma normatividade muito mais ampla. Essa tensão dialética vai acontecer exatamente numa zona gris, que é a zona da elisão fiscal por lacunas, não é induzida, é por lacunas. E nesse espaço, nessa zona gris, vamos ter ou bem o planejamento fiscal, ou bem negócios elisivos atentatórios. Na minha maneira de ver, os negócios elisivos atentatórios são negócios em fraude à lei tributária.

A questão até, eu me reporto ao Professor Ricardo Lobo Torres, dissimular o fato gerador seria dissimular a hipótese de incidência, seria fraudar a hipótese de incidência, fraudar a hipótese legal, fraudar a lei, fraude à lei.

O negócio em fraude à lei consiste em utilizar um tipo de negócio com o intuito de evitar as normas ditadas para outro negócio de que se pretende fugir. Na atividade *contra legem*, existe uma infração frontal à norma, ao passo que na fraude à lei não se ataca diretamente a norma fraudada, mas se realizam atos tendentes a substituir a norma, para que em seu lugar se aplique outra, a norma de cobertura.

No Direito Tributário, essa norma de cobertura pode ser uma norma de incidência menos onerosa, pode ser uma norma de isenção e pode ser ausência de normas para os negócios inominados amparados pela liberdade de empresa. A fraude à lei tributária vai ter duas formas: uma primeira, que seria a fraude à lei *lato sensu*, aquela que atenta contra o espírito e a finalidade do ordenamento tributários como um todo. E a fraude *stricto sensu*, que revela uma circunvolução da regra de incidência isolada.

A fraude em *legis stricto sensu* deve ser afastada através dos recursos de interpretação, através da interpretação extensiva da norma de incidência e da interpretação restritiva da norma de cobertura, mas em sentido lato a fraude à lei para ser evitada pode exigir o recurso da analogia. A interpretação, porém, encontra o seu limite, já tomando a lição de Larenz, onde o sentido possível das palavras já não dá cobertura. E é exatamente aí que começa o argumento da analogia.

Acontece que a disciplina tributária adequada pode estar além dos limites do sentido da letra da lei. E nesse caso estaremos diante de uma fraude à lei que apenas pode ser afastada com o recurso ou a analogia, ou a cláusulas antiabusos.

Entretanto, antes da Lei Complementar 104, o direito brasileiro não admitia analogia em incidência tributária e fornecia para o combate da fraude à lei *stricto sensu* apenas os mecanismos da adequada interpretação jurídica. Absolutamente nada proíbe a interpretação extensiva. E, muito ao contrário, o CTN veta expressamente a analogia e determina que a isenção deve ser interpretada restritivamente. Nesse sentido, entendo que se abre a possibilidade de interpretação extensiva com toda clareza.

A edificação de cláusulas antiabuso, a meu ver, até melhor ficariam se fosse feita atribuindo-se à administração, no caso de abuso de direito, o poder de aplicar uma sanção compensatória. Mas esse não foi o caminho adotado pela Lei Complementar 104. Ele introduziu de verdade uma cláusula geral antielisão apta a afastar a fraude à lei *lato sensu*. A fraude à lei *stricto sensu* já podia ser afastada pela interpretação adequada e correta. Agora, a fraude à lei *lato sensu* nessa zona de fricção dos

princípios constitucionais reclama o emprego da analogia.

É óbvio que cláusula geral antielisão merece ser interpretada sem os preconceitos tradicionais que se abatem sobre o Direito Tributário. A interpretação de fato, a princípio, deve ser finalística, porque toda fonte legal e especial no Direito Público existe para atingir objetivos sociais. A Lei Complementar 104 buscou criar uma cláusula geral antielisão e firmou esse propósito expressamente na exposição de motivos. Afinal, norma antielisão coloca no ordenamento jurídico um dispositivo que visa combater a fraude à lei *lato sensu*, porque a fraude à lei *stricto sensu* não exigiria nenhuma cláusula antielisão. Da mesma forma, o dispositivo não se destina a afastar nenhum ato *contra legem*, em especial porque a evasão já tem no CTN e no ordenamento civil todos os mecanismos para o seu afastamento. E esse entendimento seria a mesma coisa de dizer que a norma é inócua, como diz o Prof. Ricardo Lobo Torres, o que não faz o menor sentido. De mais a mais, esse dispositivo consagra uma tendência universal de busca de justiça fiscal e de submissão da destreza maliciosa à justiça e à igualdade.

Por certo, a interpretação do dispositivo antielisão só poderia conduzir a um entendimento que contemplasse esse desiderato da norma e da constituição e não uma compreensão aprisionada por vírgulas do texto frio. O dispositivo possibilita o afastamento, em suma, da antijuridicidade traduzida pela ofensa ao cerne do princípio da capacidade contributiva e da função social da empresa. A lei não é um fim em si mesmo, mas ela é um instrumento fundamental.

Em realidade, a utilização da analogia sequer coloca em xeque a segurança jurídica, porque os administrados não depositam suas certezas no texto literal que, como já foi dito, se abre a diversas possibilidades de interpretação, mas sobretudo na jurisprudência, nas disposições administrativas e na aplicação reiterada da lei aos casos concretos.

O Direito Tributário ainda é um Direito Constitucional concretizado e não é um direito arbitrário. E exatamente por isso ele possibilita o traçado de princípios que vão dar um suporte para que se possa desenvolver com segurança a aplicação analógica. Por outro lado, também a analogia não cria um direito novo, mas ela é o simples desenvolvimento de princípios existentes dentro do próprio ordenamento.

A proibição da analogia também não está na legalidade. A legalidade pressupõe a lacuna, mas pressupõe a norma; a analogia é vedada em razão do princípio da tipicidade, que é a expressão máxima da pretensão de segurança jurídica. O que a norma antielisão crava, a meu ver, é admissão da aplicação da analogia num terreno estritamente limitado, quando ocorre uma situação de ofensa desarrazoada ao cerne de princípios tributários.

A norma não está atribuindo nenhum poder tributário discricionário ao fisco, mas apenas estabelecendo que, em situações de ofensa ao núcleo duro de princípios constitucionais reitores, em situações de desarrazoada injustiça e desigualdade, a incidência da norma tributária se verifica.

Mais uma vez lembrando Bobbio, todo ordenamento jurídico, toda atividade

humana vai ser regulada por normas, ou bem particulares ou bem gerais. Existem as normas gerais exclusivas e as inclusivas. As inclusivas, que determinam que, em caso de lacuna, deve-se recorrer às normas que regulam os casos análogos. Frente a uma lacuna, se aplicarmos a norma geral exclusiva, o caso não regulamentado vai ser resolvido de maneira oposta ao que está regulamentado. Se aplicar a norma geral inclusiva, o caso não regulamentado será resolvido de maneira idêntica àquele que está regulamentado.

Em regra, o direito brasileiro consagra, no art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, o critério da norma geral inclusiva. Antes da Lei Complementar 104, a meu ver, o Direito Tributário colocava uma única solução, a da norma geral exclusiva, nos moldes mais liberais e sacralizando o princípio da tipicidade. Se um fato não estava previsto expressamente na hipótese de incidência, não se dava o nascimento do tributo, independentemente de ter havido ou não intenção fraudatória.

O dispositivo introduzido vai funcionalizar os tipos tributários, ele é uma norma geral inclusive para fazer valer os princípios reitores da tributação. O que acontece é que a legalidade reforçada, sem ofensa à sua idéia central, recua nessa zona de fricção para que os demais vetores constitucionais não sofram ataque aos seus conteúdos básicos. É patente que o estado social de direito reclama segurança dos administrados por um lado, mas reclama justiça pelo outro lado. Uma norma legal pode ser aplicada analógica e curiosamente por força atrativa desses outros princípios constitucionais em determinado caso concreto. Tanto a capacidade econômica não pode ser invocada para, como critério autônomo, desvalorizar a garantia dos particulares, como o legalismo estéril, essa absolutização da tipicidade, esse garantismo isolado não pode proteger a malícia em descaso para o bem comum.

De mais a mais, não vejo também ofensa à idéia central da tipicidade, porque ela também em seu cerne não abriga intuitos fraudatórios. O fisco não determina e nem poderia determinar a incidência de norma tributária nenhuma, porque isso é tarefa exclusiva da lei. Trata-se de norma que oferece o critério de decisão frente a lacunas legais, firmando o da norma geral inclusiva quando ocorrer uma ofensa desarrazoada ao cerne de princípios constitucionais tributários reitores.

Enfim, as normas de mesma velocidade vão incidir, o arcabouço normativo que delinea a hipótese de incidência vem junto com esse critério posto pela norma de elisão e possibilita a eliminação da fraude à lei *lato sensu*. A administração fiscal, repito, não faz nenhuma norma incidir, mas ela apenas pode adotar mecanismos para recuperar o tributo subtraído, observando os procedimentos legais. O fato gerador, nessa modelagem do 116, ocorre e verificam-se os seus efeitos, mesmo quando dentro da liberdade de forma o contribuinte utilizar negócios elisivos atentatórios. Ocorrido o fato gerador, para mim é a exigibilidade do crédito tributário pela administração em situações de fraude à lei que depende de prova da intenção dissimulatória do contribuinte. A ocorrência do fato gerador por certo não depende de intenção alguma do contribuinte, mas a exigibilidade do crédito por questões de segurança jurídica exige a produção de prova da intenção fraudatória.

Em conclusão, entendo que o fato gerador em negócios elisivos atentatórios ocorre. E o fisco ganhou um instrumento que pode fazer com esse novo conceito de dissimulação que a meu ver traduz a figura doutrinária da fraude à lei, pode fazer cair essa máscara, que pode ocultar a ocorrência do fato gerador.

ELISABETH LEVANDOWISK LIBERTUCI – Muito bom dia a todos. Peço desculpas porque parece que estamos com um prazo bastante restrito. Eu vim para provocar o debate. Acho que todos aqui estão de alguma forma tentando enfrentar o assunto, mas pisando em ovos. E eu vim abertamente para dar a cara para bater e tentar de alguma forma chegar a um consenso do que efetivamente está dizendo o parágrafo único do art. 116.

Antes de começar a minha palestra, quero agradecer realmente à Diretora Geral da Esaf, a Dra. Maria de Fátima, que fez essa coordenação, que trouxe a possibilidade de podermos efetivamente enfrentar o assunto. Agradeço imensamente ao Dr. Everardo Maciel, que me prometeu anos atrás que faria esse evento e está fazendo. A idéia é trazer experiências internacionais para saber até onde estamos longe ou perto do que já acontece lá fora.

E vou tomar a liberdade de iniciar esse nosso bate-papo de uma forma bastante informal, passando para vocês um pouco do que se fala no mundo acadêmico a respeito desse evento. Muito do mundo acadêmico diz: esse seminário que está sendo realizado em Brasília é um seminário importante, mas ele é importante só sob a ótica acadêmica, porque não adianta ficarmos aprendendo o que se faz nos outros países já que a nossa realidade política e tributária é totalmente diferente da dos outros países.

E me atrevo até a contar aquela piada, que muitos de vocês conhecem, que existia um lago e nesse lago havia o combinado de que teriam que fazer com que as pessoas caíssem nele. E nesse lago existia um inglês, um francês, um alemão e um brasileiro. Para o inglês cair no lago, foi dito ao inglês que era um ato de educação se jogar no lado. E o inglês se jogou. Quando se falou com o francês, se disse ao francês que estava na moda se jogar no lago, que era chique e o francês também se jogou. É claro que estou trabalhando pejorativamente, é apenas uma brincadeira. Quando se falou com o alemão, se disse que era um mandamento se jogar no lago e o alemão se jogou. E quando se falou para o brasileiro, se disse que era proibido se jogar no lago. (Risos.) E por isso o brasileiro se jogou.

Então, começo o meu debate da forma mais aberta possível para vocês, para dizer: nós estamos falando de norma antielisão num país que sabe burlar lei. Então, não adianta trabalharmos o contexto da norma antielisão de uma maneira formal ou de uma forma excessivamente simpática porque o brasileiro vai saber burlar até a norma antielisão.

Então, a grande pergunta que se faz é: o que foi introduzido no nosso ordenamento jurídico? E confesso para os senhores que vim muito preocupada com relação a isso porque venho de um mundo paulista que não aceita a teoria da dissi-

mulação. Eu fiquei até surpresa com a posição do Professor Ricardo aqui na mesa e gostaria de contar para o senhor, Dr. Ricardo, que quando o senhor falava, o Dr. Heleno aqui quase morria, ele se balançava na cadeira querendo de alguma forma interrompê-lo, porque a questão da dissimulação é uma questão que não é enfrentada no nosso mundo acadêmico.

Achei muito interessante também quando foi dito pelo Professor Souto Maior que o jurista quando se vê diante de uma realidade que não é a realidade que ele de alguma forma idealizou, o jurista muda os fatos, mas jamais a sua conclusão.

O que me lembra, só para terminar esse começo bastante informal, o que o Professor Ives Gandra costuma dizer sempre em sala de aula, que uma vez um grande poeta passou anos e anos da sua vida tentando falar sobre o mar, redigindo sobre o mar e fazendo toda uma apologia sobre o mar, até que um belo dia alguém o pegou pela mão e falou assim: venha conhecer o mar. E ele na hora em que viu o mar disse: isso pode ser tudo, mas não é o mar.

Então, diante de tudo isso, o ponto é o seguinte: o artigo efetivamente manda desconsiderar atos ou negócios praticados sob o manto da dissimulação. Existe a palavra dissimulação e essa palavra tem que ser enfrentada. Infelizmente não estive presente, mas já recebi informação de que o Professor e eminente jurista representante do Supremo Tribunal Federal, Moreira Alves, enfrentou o assunto e disse que esta livre palavra que foi introduzida no ordenamento, “dissimulação”, pode ter dois conceitos. Ou ela tem o conceito da simulação relativa, e quem caminha por esse caminho chega a conclusões das mais paradoxais possíveis; ou efetivamente se teve a ousadia de introduzir um instituto novo que ainda não foi de alguma forma disciplinado e enfrentado, que seria a tal da dissimulação, que ainda não está prevista no nosso ordenamento.

Aí abro um parêntese e volto para aquilo que o Professor Ricardo Torres em sua palestra muito bem expôs. Temos que analisar todo esse contexto de norma de elisão dentro de um contexto do que está acontecendo no mundo lá fora. E o que está acontecendo no mundo lá fora? Quando se fala em transparência, não porque estejamos vivendo um momento de transparência, foi dito isso neste Seminário. Falouse que estamos de alguma forma buscando mecanismo para coibir problemas políticos, então estamos trabalhando dentro da Lei de Responsabilidade Fiscal, e também temos vários mecanismos tentando de alguma forma minimizar a corrupção da administração pública. Isso já foi dito aqui. Agora, quando se coloca a transparência dentro desse contexto, o que quero dizer com todas as palavras? É que há um descrédito absoluto em todas as nossas instituições. Se há esse descrédito absoluto em todas as nossas instituições, o foco principal do parágrafo único do art. 116 não está no que ele fala, portanto não está no alcance do que seja dissimular, se dissimular tem um contexto novo, dissimular é uma simulação relativa, essa dificuldade do tributarista em entender dissimular dentro de um contexto novo. Na semana passada, na reunião com o Professor Luciano da Silva Amaro, eu falava para ele: Luciano, se fosse para ser simular, por que o legislador não pôs simular e sim dissimular? E

ele responde para mim: não, Elisabeth, simular significa o alcance de uma não-incidência. Então nós simulamos a não-incidência. Dissimular significa negativar a incidência. Então nós dissimulamos a incidência. Ótimo, é um argumento perfeito, ele tem todo um raciocínio algébrico, mas acho que o legislador foi muito mais. Então ele não está no alcance, ou seja, no que é, ele não está no tempo, a partir de quando essa norma deve efetivamente incidir. Quanto a isso podemos até ter uma outra conversa posteriormente, o problema central da norma é de competência, é quem vai desconsiderar. O agente fiscal? Porque se formos para o caminho de que vai desconsiderar o ato dissimulado enquanto simulação relativa, o ato dissimulado enquanto uma nova norma de incidência dando essa autoridade para o agente fiscal, aí, Professor Souto, eu vou dizer com todas as letras que essa norma é inconstitucional. E o senhor já disse porquê, por conta do art. 5º, porque está sendo evitado o contraditório. Aí os defensores, e vocês serão os defensores no sentido de que a idéia é que a autoridade administrativa desconsidere e depois se parta para o debate, vão dizer para mim: bom, Elisabeth, o que você está fazendo, você está reinventando a roda? Por que eu preciso levar esse assunto antes para um contraditório para depois fazer incidir a norma antielisiva? Por que precisaríamos fazer isso? A Dra. Vera aqui na mesa já disse: o Judiciário sabe muito bem trabalhar quando estamos diante de uma elisão ou de uma evasão. O Judiciário já sabe fazer isso. Por que agora precisamos enfrentar a polêmica se o Direito Tributário foi ou não recepcionado pelo princípio da interpretação econômica? Vou dizer porquê para os senhores. Porque novamente a questão da transparência está relacionada a uma falência das instituições que está em voga. Ninguém acredita em mais nada.

Vou dar um exemplo cristalino para os senhores. Eu deveria vir aqui para o congresso na segunda-feira. Não pude vir por um problema de uma briga societária onde um minoritário conseguiu fazer um arquivamento de um ato na Junta Comercial. Qual foi o desdobramento disso? Virou crime, porque se fez toda uma conjugação no sentido de que houve uma conivência, como esse ato foi publicado na Junta, etc. Quer dizer, uma coisa que poderia ser resolvida da forma mais comum do mundo foi resolvida da forma mais histórica, porque não se acreditou na instituição que, de alguma forma, é responsável pelo arquivamento de um ato. Então é nesse mundo que estamos vivendo, é num mundo de descrédito. Por conta desse mundo de descrédito só dou validade, só dou eficácia para essa norma antielisão se ela tiver o acompanhamento do que falta a ela, ou seja, o caráter procedimental de aplicação. E é por isso que o de que eu mais gosto do art. 116, parágrafo único é apenas o seguinte, vou ler o parágrafo único para vocês pela última vez.

“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”.

Portanto, meus amigos da Esaf, o papel está com vocês. Eu aguardo ansiosa-

mente essa legislação ordinária que vai determinar os procedimentos a serem observados. Estou aguardando ansiosa para saber quais serão esses novos procedimentos, porque ninguém venha me dizer que esses procedimentos são apenas procedimentos eminentemente procedimentais e que naquilo que puder nós iremos voltar ao Decreto 70.235. Não, eu estou diante de um procedimento tão novo, que a conotação que foi dada no parágrafo único do 116 é de futuro, a ser estabelecido.

E pela última vez me reporto ao trabalho publicado por meio de um comitê independente, um comitê que de alguma forma possa estar atrelado ao fisco. Não digo que ele não precisa estar atrelado ao fisco, ele pode estar, mas com autonomia, para que realmente tenhamos um canal de diálogo, onde o contribuinte possa contar para o fisco o que ele fez para o seu cliente e que o fisco possa verificar se ele realmente agiu ou não de uma forma artilosa.

Para terminar, diria o seguinte: estou reinventando a roda? Posso levar essa discussão simplesmente para uma instância administrativa? A minha resposta é não. Eu posso levar essa discussão para um tribunal simplesmente em nível de consulta? A minha resposta é não. Por quê? Vocês acham que em algum desses tribunais eu tenho a possibilidade de fazer, por exemplo, uma prova testemunhal? Por exemplo, contar para o fisco porque o cliente, porque o contribuinte se viu obrigado a fazer um ou outro planejamento? A resposta é não. Não existe essa sensibilidade. Desculpe Dra. Vera, não existe nem na instância judicial, muito menos na instância administrativa.

Então, digo para os senhores o seguinte: eu vejo a norma antielisão, da forma que ela foi editada no parágrafo único do art. 116, numa UTI. A chance de ela sair da UTI é de alguma forma ser levada à discussão para um tribunal administrativo. Se essa discussão não for levada, e quem vai determinar isso são os procedimentos a serem observados em lei ordinária, aí vou caminhar tranquilamente para o critério da inconstitucionalidade.

HELENO TAVEIRA TORRES – Exma. Dra. Vera Carla de Oliveira, digna Presidente desta Mesa, companheiros que participam desta mesa de debates, ilustres conferencistas Dr. Ricardo Lobo Torres e Professor José Souto Maior Borges, com quem compartilho todas as premissas metodológicas expostas, até porque sou efetivamente uma espécie de filho pródigo desse mestre, já que iniciei meus estudos de Direito Tributário no Recife, tendo permanecido em São Paulo. Porém, sempre soube, tenho a memória sempre viva dos seus ensinamentos, de modo cada vez mais autêntico.

Procurarei ser o mais breve possível, concordando com algumas premissas expostas anteriormente, mas lhes digo que sinceramente não concordando em praticamente nada. (Risos.) De tal sorte que, sem expor alguns pressupostos, eu não poderia transmitir a compreensão que tenho da aplicação desse dispositivo e do alcance dessa norma estabelecida pelo parágrafo único do art. 116 a partir da Lei Complementar 104, de 2001.

Creio que em termos de análise jurídica, o final do século passado demonstrou que só é possível fazer uma análise adequada de alguma regra se enveredarmos pela abordagem de forma metodologicamente corrente, numa abordagem lingüística. Apreciando a estrutura dessa norma no que ela tem de estrutura efetiva e também no que diz respeito às relações entre essa norma e as demais normas do sistema jurídico. Portanto, essa é uma apreciação tipicamente dogmática, na forma mencionada pelo Professor Souto Borges.

Um outro aspecto importante é que não somente o analítico deve imperar, mas também o aspecto semântico e pragmático da linguagem. E aqui vem um problema gravíssimo que é a preocupação com a inesgotabilidade de sentido que os termos comportam. Daí que a interpretação jurídica deve vir informada não com essas coisas já extremamente ultrapassadas de interpretação analógica, de interpretação extensiva, superada no tempo e na doutrina há mais de 50 anos. Disso eu me distancio completamente, não tenho o menor compromisso com esse tipo de hermenêutica literalista e sem fundamentos, estritamente voltada para uma questão mais pontual.

Nessa segunda parte, portanto, vou analisar o art. 116, parágrafo único e os seus efeitos em face da Constituição e das demais normas do Código Tributário Nacional. Meus senhores, em termos analíticos, é preciso olhar para a estrutura da norma jurídica, partindo de um paradigma estabelecido por Kelsen, que até hoje não foi superado. Podem criticar como queiram, mas até hoje não foi superado, que o sistema jurídico é composto por normas jurídicas, princípios jurídicos e a toda norma jurídica de conduta corresponderá sempre uma norma sancionatória, ou melhor, uma norma jurídica que tenha como consequência a aplicação de uma sanção, tendo em vista o descumprimento dessa norma jurídica.

Ora, temos então que o sistema estabelecerá sempre numa norma jurídica à conduta lícita, onde no antecedente – vamos tomar aqui o caso de um imposto – há uma descrição de um ato ou fato, negócio jurídico, sempre, no nosso caso específico de um imposto, e como dizia Amílcar de Araújo Falcão, um fato jurídico de relevância econômica é aquilo que é alcançado pelo Direito Tributário. Na consequência da norma vem a prescrição de uma relação jurídica, ou seja, de um vínculo jurídico modalizado em três condutas possíveis, que o Prof. Souto já mencionou: obrigatório, proibido, ou permitido. O que é o ilícito? É o descumprimento dessa norma jurídica, onde a hipótese de incidência da norma sancionatória toma exatamente o conceito de ilícito como pressuposto. E onde é que eu tenho o ilícito? O ilícito ocorre quando o sujeito que estava obrigado a fazer algo não o faz; ou quando estava proibido de fazer algo, faz aquilo que estava proibido. Aí eu lhes pergunto: e qual é a sanção das normas de permissão? Porque essa é uma conduta. A autonomia privada, a liberdade de contratar é uma permissão jurídica com poder de criar normas para os particulares, conferida pela Constituição Federal. No caso brasileiro, está lá no art. 5º essa liberdade.

Existe descumprimento de permissão? Existe sanção a atos permitidos? Aqui comparece a figura dos chamados ilícitos atípicos que veremos mais adiante, mas

que são ilícitos. Já adianto uma posição de que não existe elisão tributária lícita. Essa é uma contradição em termos. No direito francês, que, aliás, quem parte do direito francês para analisar essa figura, parte do maior equívoco jurídico de transposição à crítica de doutrina. O direito francês, para começar, usa a simulação como espécie de abuso de direito. E considera isso algo lícito. Porém, veja-se bem o que a doutrina considera como ato lícito, o ato que aparece, não o contexto abusivo. E tanto é assim que na França são aplicadas as penas mais severas ao abuso de direito, seja ele simulação ou ato anormal de gestão. Conseqüentemente, seria uma alarmante contradição que se punisse severamente o que fosse lícito. Não se admitiria algo do gênero. Pois bem, o conseqüente, é claro, será a efetiva sanção. E aqui mora o nosso grande problema, identificar a elisão numa hipótese de incidência de norma sancionatória e automaticamente identificar que sanção se pode aplicar a esse caso concreto.

Já se falou aqui por demais dessas distinções entre a autonomia privada, elisão, evasão, simulação. Não vou aqui realmente gastar o tempo precioso dos senhores com essas distinções, apenas um aspecto precisa ficar bem definido.

Se é a elisão um ato lícito, o fato de condenar a elisão, isso os melhores dicionários descrevem dessa forma, não corresponde realmente a isso, mas sim afastar-se com astúcia. E aqui estará a nossa precisa definição, não transferindo, transpondo para o Direito brasileiro o conceito de fraude à lei, até porque o fisco não precisa disso. Meus senhores, o Direito Civil, as figuras do Direito Civil regulam atos entre os particulares. Não é disso que estamos tratando aqui, estamos tratando de um ato do particular em face do fisco. O Direito Tributário pode prescindir muito bem dessas categorias de Direito Civil: fraude à lei, abuso de direito, pode prescindir muito bem disso, estabelecendo outros critérios para alcançar os atos contrários às normas tributárias.

Essa preocupação nos leva a uma demarcação terminológica da idéia de elisão tributária, que pressupõe a existência de norma jurídica afastada por um ato específico do particular, de forma dolosa. Para mim, o conceito de elisão tributária pressupõe um preceito específico do dolo, não do dolo penal, mas daquela intenção de causar prejuízo a terceiro, onde esse terceiro é o fisco.

O Prof. Souto mencionou um critério para distinguir as figuras de evasão e elisão, que seria o critério cronológico, critério esse estabelecido por Albert Hensel, depois seguido por Rubens Gomes de Souza, como os senhores sabem bem, que dizia o seguinte: ora, ocorrido o fato gerador, vamos verificar. Se o ato do contribuinte para evitar o pagamento do tributo vier após a ocorrência do fato gerador, temos evasão; se vier antes, é elisão. Particularmente, não concordo com essa opinião porque a simulação normalmente vem antes do fato gerador e é um ilícito da mesma forma, é um ato de evasão. Então, a evasão fiscal não alcançaria, melhor dizer, a simulação não seria evasão fiscal, seria algo lícito e permitido.

É um conceito que não serve. O que nos serve para diferenciar essas hipóteses de evasão e de elisão tributária efetivamente não é esse aspecto, como também

não é o aspecto da finalidade para separar a elisão tributária da legítima economia de tributos. Finalidade de economizar tributos está em qualquer ato do particular, até na inadimplência. O sujeito não quer pagar, pronto, fica esperando um ato do fisco, de ofício, se não vier, virá a decadência e efetivamente nisso está feita a economia de tributos. Não é isso, efetivamente essas importações de doutrina realmente levam a esse tipo de equívoco.

No meu modo de ver, está na figura dos ilícitos atípicos a resposta. Agora, o que significa isso: ilícitos atípicos? O ilícito é atípico não porque ele não esteja previsto no sistema, é que ele aparece previsto no sistema por uma cláusula geral, haja vista a impossibilidade de ser tipificado. E o ilícito atípico só é possível nas condutas permitidas, que é o caso em que nos encontramos. Ora, essa conduta permitida, que gera um dano intencional decorrente dessa conduta permitida e portanto uma antijuridicidade em relação aos princípios do sistema jurídico, permite a criação de uma norma geral. Agora, não a norma geral de conceito indeterminado, não é isso, mas com pressupostos para alcançar esse conceito.

E é exatamente aí que vamos analisar o art. 116. Ora, desse modo, o critério cronológico, no meu modo de ver, não serve. Finalidade de economia de tributos, que cairia na interpretação econômica, tampouco. Meios adotados, como é o modelo alemão, formas insólitas, inusuais, anormais, também não. Mas, a partir desse conceito de ilícitos atípicos, verificar a intenção do sujeito, cumulada com a finalidade de prejudicar o fisco e, naturalmente, observar os meios adotados como prova dessa intenção dolosa. E aqui já estamos objetivando os modos como proceder para chegar à identificação dessa figura. O Código Tributário Nacional traz, em vários dispositivos, a vedação ao uso do dolo como modo de eximir-se das obrigações tributárias.

E aqui o dolo no sentido civilístico, ou seja, artifício para enganar alguém, expediente empregado para induzir alguém à prática de um ato, provocando em seu espírito um erro que o conduz a uma manifestação de vontade, que não surgiria se inexistisse o embuste, ou para prejudicar o sujeito.

Agora, com isso vamos alcançar exatamente as formas de controlar esses atos de elisão. E os senhores viram aqui quatro experiências muito interessantes de como controlar essa elisão tributária. Existem países que o controlam por meio de construções jurisprudenciais, aplicando teoria de substância sobre a forma, ou mediante o *business test*; outros com normas de prevenção, que alguns chamam de regras especiais antielisão, que é um equívoco, porque se a norma especial antielisão existisse, automaticamente o sujeito, ao realizar o tipo da norma já estaria no ilícito. Por essa razão, prefiro utilizar a expressão norma de prevenção, que previne a ocorrência da elisão tributária. Possuem norma geral antielisão, é outro mecanismo; combinam normas gerais com normas de prevenção; admitem o uso dos *rulen taxes*, - gostaria de aqui consignar o meu extremo interesse de que a Receita Federal analise isso um dia com bastante atenção, que é a possibilidade de, preventivamente, o fisco conhecer planejamentos tributários e autorizar ou não a sua realização. Essa é uma forma muito interessante de controle da elisão tributária, porque preven-

tivamente analisa os planejamentos tributários e os autoriza ou não. Se autorizar, passa aquele reconhecimento a ser vinculante para o futuro. E acho isso um exercício de segurança jurídica extremamente importante.

E por fim, aqueles países que adotam cláusulas gerais anti-simulação, as chamadas *change transations*, em combinação com alguma das hipóteses acima, para reforçar a distinção entre simulação e elisão, para não deixar a diferença. É o caso de Portugal, é o caso da Alemanha.

Agora, quando falo aqui de normas gerais, volto a dizer, não é em razão de os sujeitos serem determinados, mas em função da hipótese de conter uma tipificação aberta, em vez de conceitos classificatórios restritos, extremamente presos no seu contexto. Não é o caso próprio das tipificações penais propriamente ditas.

Eu teria outros aspectos a mencionar, porém, o adiantado da hora não permite.

Agora, senhores, aqui está outro equívoco. Para aplicar a norma antielisão faz-se necessário que se verifiquem os pressupostos. A Alemanha adota o pressuposto do abuso de direito. A França, o abuso de direito e simulação, ou abuso de direito dos atos anormais de gestão. A Espanha, fraude à lei. Meus senhores, isso tem vínculo com o ordenamento jurídico de cada país, não se pode querer transportar isso e dizer: ah, se aplica abuso de direito no Brasil, aplica-se fraude à lei no Brasil. Isso é um equívoco que precisa ser abolido de forma imediata. Vejam que na Constituição francesa há um dispositivo que diz que as normas tributárias são interpretadas literalmente. Num país em que há esse tipo de expressão constitucional ___ e nós não temos absolutamente uma premissa dessa da parte da Constituição ___ são outros os fundamentos. Não temos absolutamente nada que ver com isso.

Vejam outro aspecto. O Direito Civil desses países tem muitas semelhanças com o nosso Direito Civil, mas não tem efetivamente na tradição a formação de conceitos idênticos. Por isso esses pressupostos, no meu modo de ver, não podem ser trazidos acriticamente.

Agora, parto imediatamente a uma análise do nosso art. 116. Diz esse dispositivo:

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

Vejam bem, usar do método de interpretação ultrapassado como é o da *mens legislatoris*, o que o legislador estava pensando quando editou a lei, é algo que simplesmente não aceito. Quero saber o que temos no sistema. O legislador queria uma norma antielisão, mas pôs uma norma anti-simulação. E eu entendo, efetivamente, que o interesse do fisco era criar uma norma antielisão, mas não o fez. Pelo contrário, trouxe, o que acho extremamente valioso, uma norma que assegura o princípio de segurança jurídica, que garante em maior medida o princípio da segurança jurídica no sistema. E todos os louvores a esse dispositivo. Jamais se poderia admitir que esse dispositivo fosse um dispositivo inconstitucional. Agora, é um dispositivo

que reforça o que já estava no 149, inciso VII, que reforça outros elementos do Código Tributário, como passarei mais adiante a falar.

Um outro aspecto é o seguinte: essa norma anti-simulação não aplica os pressupostos de elisão: abuso de direito, fraude à lei, etc. E outra, os corretivos de elisão também não podem ser reclamados: interpretação econômica, *business purpose test*, prevalência de substância sobre a forma. Para aplicar essa norma, não.

Os elementos que estabelecem uma segurança jurídica são os seguintes: garantia de isonomia, respeito à hierarquia normativa. No nosso caso, falamos em reserva de lei complementar, legalidade, publicidade, interdição da arbitrariedade e irretroatividade do não-favorável. Muito bem, a garantia da isonomia, como os senhores sabem, no meu modo de ver está no art. 145, § 1º, quando diz que está facultada à administração, especialmente para conferir a efetividade ao objetivo da capacidade contributiva, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos em atividades econômicas do contribuinte. Respeito à hierarquia normativa. No meu modo de ver, atende perfeitamente aos critérios de evitar conflitos de competência, ao exigir que atos ou negócios dissimulatórios da ocorrência do fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos construtivos da obrigação tributária sejam definidos por lei própria da pessoa política, acompanhando, portanto, a repartição constitucional de competências para instituir o tributo. Isso é fantástico! Quer dizer, a União poderia dispor sobre os casos de simulação em matéria de ISS? E o município de São Paulo, que tem inúmeros serviços que absolutamente não estão no município do interior do Maranhão, ou do Amazonas, enfim, serviços de provedor de internet. Isso não está para a realidade jurídica, para a realidade do contexto social de inúmeros municípios. Esse dispositivo, portanto, atende perfeitamente a esse aspecto. E o outro, dispor sobre limites ao poder de tributar, ao reclamar procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária específica da pessoa política. A legalidade também é reforçada em vista dos dispositivos que o Código Tributário já possuía para os casos de lançamento ou revisão de ofício, exclusão de homologação tácita no autolancamento, hipótese para a revogação de ofício de moratória individual, idem para remissão, idem para isenções individuais, motivo para não conceder anistia. Isso já estava previsto, é um reforço portanto.

Agora, a dificuldade está no dissimular. O conceito de simulação supõe duas correntes: a corrente declarativista e as correntes chamadas objetivistas. A corrente declarativista diz: "A simulação seria uma divergência entre vontade real e a vontade declarada, está mais em Ferrara no início do século passado". Eu lhes pergunto: como saber qual era a vontade declarada e a vontade real? Só se formos a um psicólogo fazer uma regressão e ver se a vontade declarada realmente está correspondendo com a vontade real. Não temos elementos objetivos para aferir isso. Por essa razão, no meu modo de ver, essa corrente já está para lá de abandonada, não tem hoje aplicabilidade. Porém, há outras correntes mais modernas, objetivistas, que consideram o momento funcional do negócio, e o Ministro Moreira Alves se enquadra exatamente nessa corrente quando diz que a simulação seria um vício da

causa do negócio jurídico.

Nesse modo de compreender um vício de causa do negócio jurídico, temos os pressupostos subjetivos e objetivos. No subjetivo, *pactus simulationes*. E aqui vamos distinguir o negócio dissimulado do negócio simulado e do acordo simulatório praticado entre as partes, e o elemento subjetivo, qual seja, a intenção de causar prejuízo a terceiro. Nesse particular aparece, em face do acordo simulatório, a simulação dita absoluta, quando as partes constroem uma aparência de um negócio jurídico fictício, que efetivamente não existe na realidade. Ou então a relativa, quando um negócio jurídico apenas aparece para dissimular aquele negócio efetivamente desejado pelas partes.

Ora, nessa simulação relativa, o conceito tradicional da doutrina – e esse é um sentido técnico estrito da dissimulação – realmente permite a desconsideração do negócio aparente para alcançar aquele dissimulado, aquele que era realmente o negócio efetivado em face do acordo simulatório. Esse aspecto não tem sido abordado pela doutrina. Esse é o cerne do catálogo de hipóteses de cabimento da norma.

O art. 102 do Código Civil já trazia essas hipóteses. Quais são as hipóteses de dissimulação? Esse catálogo pode ser ampliado para efeitos fiscais sem qualquer efeito sobre as partes para efeitos fiscais? Não tenho a menor dúvida de que a lei poderá trazer novas hipóteses. Agora, não qualquer hipótese, hipóteses apenas as relacionadas com as competências tributárias de cada pessoa política. Em face dos estados: ICMS, Imposto de Transmissão Causa Mortis, IPVA. No caso dos municípios: Imposto de Transmissão Intervivos, Imposto Predial e Territorial Urbano, Imposto Sobre Serviços, nos moldes do art. 128 quando trata da atribuição de responsabilidade tributária, da criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária, sempre vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, que, na realidade, está dentro da permissão constitucional da competência de cada ente.

Agora, e essa regra e o art. 118? Nada tem que ver, porque o art. 118 diz sobre a ineficácia e invalidade dos atos em face dos particulares entre si. E aí vem qualquer vício jurídico. Quer dizer, se um particular realiza um negócio jurídico fraudulento, simulado, doloso, com erro, qualquer um desses erros que estão lá tipificados no Código Civil, ao Direito Tributário simplesmente não interessa. O que interessa é efetivamente aquele fato jurídico que comparece como hipótese de incidência de uma norma tributária. Aqui aplica-se o princípio da relatividade dos efeitos contratuais, que é extremamente conhecido por todos, como um livro de contrato, basta ver que qualquer autor trata disso densamente. Ou seja, os efeitos contratuais são relativos em face de terceiros, são obrigatórios no meio, na relação entre as partes. Portanto, essa cláusula nunca autorizou o agente administrativo a conhecer de elisão tributária ou abuso de direito, ou coisa que o valha.

Pois bem, mas se isso é pressuposto, ou seja, a identificação da dissimulação, faz-se necessário restringir a arbitrariedade, reduzir a discricionariedade, e esse dispositivo é fantástico quando aparece efetivamente dispondo de um procedimento para tanto. Ou seja, os pressupostos e indícios de um ato jurídico praticado pelo

contribuinte, fictício ou dissimulado e um potencial prejuízo causado ao fisco, no meu modo de ver serão efetivamente os pressupostos para o início do procedimento, que, claro, deve obedecer ao art. 5º, 155, deve obedecer ao art. 37 da Constituição Federal, *caput*, à Lei 9.784, que fala do processo administrativo, e também em alguns aspectos a Decreto 70.235. Não tenho a menor dúvida de que a criação da norma específica de procedimento que venha a surgir, e esse dispositivo do parágrafo único não é auto-aplicável, aliás, quem diz que é auto-aplicável cai numa contradição terrível que não consegue sair dela, porque aí estaria imaginando que se pudesse manter uma regra no sistema sem a realização de um pressuposto básico que está lá. No caso das provas, também acho que nada impede que algumas presunções possam ser admitidas e a motivação para desconsiderar o ato é imprescindível. Agora, com uma particularidade. Respeito a tomada de posição de todos os que escreveram, particularmente a Dra. Elisabeth Libertuci, mas acho que qualquer fiscal que esteja com competência para conhecer desses atos pode fazê-lo independentemente de qualquer comissão ou grupo de expertos, ou grupo de pessoas organizadas num órgão colegiado para conhecer a simulação. Acho que isso efetivamente afasta-se das questões típicas.

Com isso, digo que a retroatividade dessa norma é possível de ser aplicada a atos passados, mas vejam bem, porque antes a simulação já estava tipificada. Agora, se ela trouxer figuras novas, evidentemente que essas figuras não poderão retroagir para alcançar fatos passados, mas aquelas que já estava qualificadas dentro do complexo do art. 102, efetivamente essas poderão sim ser alcançadas pelo procedimento do parágrafo único do art. 116.

Bem, senhores, era basicamente isso que eu teria a dizer-lhes, desculpe se passei um tanto do meu tempo determinado e também às vezes falo de uma forma um pouco mais forte, porém, quero lhes dizer que temos respeito por todas as posições que são criadas, a democracia é isso, temos o direito e o dever de ouvir os interesses contrários também e quero agradecer a atenção de todos.

VERA CARLA NELSON DE OLIVEIRA CRUZ – O Dr. Heleno estabeleceu um verdadeiro contraponto mesmo, foi incisivo. Os debates seriam muito ricos com tudo o que foi colocado aqui, mas infelizmente o tempo não mais permite isso. Então, vou simplesmente, de uma forma muito democrática, passar a palavra aos nossos dois palestrantes, porque não é mais possível responder às perguntas que foram feitas, apenas breves colocações a respeito das perguntas e dentro do critério deles, eles poderão responder de uma forma mais individualizada, por *e-mails* ou por qualquer outra forma.

RICARDO LOBO TORRES – Antes de ler as perguntas que foram dirigidas à mesa, gostaria de observar, com relação à colaboração dos nossos debatedores, com relação ao Dr. Onofre, temos uma convergência grande de idéias, concordo com quase tudo o que ele disse. À Dra. Elisabeth, agradeceria a intervenção e observaria que a questão da transparência é extremamente importante. E estamos aqui vivendo há

três dias um momento de transparência, isso que está acontecendo aqui não aconteceu em outras oportunidades. O CTN foi imposto autoritariamente. Houve uma discussão prévia no período de Rubens Gomes de Souza, mas no momento da elaboração das normas, teve toda legislação superveniente. Quando a Receita Federal se abre para discutir uma norma, que sabemos que ela é que vai elaborar, a responsabilidade é dela, mas que ela ouve as pessoas que militam nessa área, parece-me que é um ato de transparência extremamente importante no nosso país.

Com relação à observação da Dra. Elisabeth de que a inconstitucionalidade seria observada depois da elaboração da norma regulamentar, eu observaria que a norma regulamentar, se for malfeita, não vai tornar inconstitucional essa norma do 104, ela vai ser uma norma inconstitucional ela própria, ou ilegal, pode ser substituída, mas não afetaria a subsistência dessa norma, já que ela é constitucional originariamente.

da doutrina me preocupa. Entendo, ao contrário do meu amigo Souto Maior Borges, que a doutrina faz parte do sistema jurídico. O sistema jurídico tem um aspecto objetivo, que é o das normas e dos preceitos e um aspecto subjetivo com o sistema externo, que é o sistema do discurso sobre essas normas. Então o sistema interno e o sistema externo se comunicam. Não há um sistema objetivo de normas e de preceitos que não tenha o respaldo de um sistema de interpretação ou de discurso sobre essas normas.

Portanto, a questão é fundamental. Uma boa doutrina ou uma doutrina homogênea, coesa em torno de certos pressupostos, como temos hoje nos Estados Unidos, na Alemanha e em alguns países europeus, levam à elaboração de uma legislação de alta qualidade. Uma doutrina fracionada que demonstra, principalmente, ou encaminha a legislação do país também para normas caóticas, para normas que se afastam da sistematização.

Levanto essa questão porque a Dra. Elisabeth comentou que em São Paulo a doutrina se opõe. Eu acho muito relativo, primeiro porque não há uma doutrina paulista, em São Paulo há outros colegas pensando de outra forma. Lembraria que o Dr. Marco Aurélio Greco, que tem colaborações importantíssimas na temática da elisão fiscal, lembraria os colegas da USP, que não pensam como os colegas da PUC. De modo que me parece que o ponto de vista da PUC não representa nem o ponto de vista de São Paulo, que é a nossa maior cidade, nosso maior estado, nem representa o ponto de vista do Brasil, porque no Rio de Janeiro se pensa de forma diferente, em Minas Gerais tem gente pensando de outras formas, temos colegas em Porto Alegre pensando de outra maneira, pensando e escrevendo. Então não há realmente um pensamento “puquiano” que leve, num certo sentido, a doutrina brasileira.

Por falar em pensamento “puquiano”, vou ter que me referir ao meu queridíssimo amigo, parente até por afinidade, já que não somos parentes pelo Torres, mas somos muito chegados emocionalmente, mas teria que lembrar também que o Heleno às vezes tem uns desvios semióticos. Publicou um trabalho agora, os livros dele estão sendo festejados, recebidos de uma forma muito calorosa a respeito do Direito Internacional, da pluritributação, mas de vez em quando quis levantar umas críticas de

que aqui na mesa se defendeu uma posição que já não existe mais há 50 anos. E argumenta o quê para destruir uma doutrina que ele acha que tem 50 anos? Puxa, o Kelsen, coitado. O livro do Kelsen vai fazer 100 anos, Kelsen disse tudo em 1911 e depois se repetiu a vida toda. Ele e Einstein tiveram um momento de luminosidade, disseram tudo e depois repetiram a vida toda. Aí ele vai buscar para contestar o Kelsen toda a teoria da linguagem, já que ele fica sempre no ponto de vista da semântica e não ultrapassa essa camisa-de-força da sintaxe e da semântica.

Mas é apenas uma observação porque ele realmente levantou algumas questões que interferiam diretamente no problema que eu tinha analisado, inclusive eu não me referi à *mens legislatoris*, eu me referi à *mens legis*. Então, a crítica que você faz à *mens legislatoris*, eu estou de pleno acordo também com ela. O que me parece é que no art. 104 há uma possibilidade de aplicação de norma antielisiva quando há um descompasso entre o ato praticado e a *mens legis*, é a mensagem da lei, a finalidade da lei e não a *mens legislatoris*, que já não se pode falar.

Com relação às perguntas, agradeço, recebi várias perguntas e a Dra. Vera já chamou atenção para a questão do tempo. Eu selecionaria umas duas ou três perguntas e vou respondê-las sinteticamente. Depois mando um *e-mail* para os colegas ou me comunicaria pessoalmente com eles.

“Gostaria que esclarecesse sobre a conotação de analogia existente na Lei Complementar 104, tendo em vista a vedação de aplicação de analogia pelo CTN. Considerando que a Lei 104 altera o CTN, o espírito do legislador não foi o de criar uma exceção à vedação contida até então no CTN?”

Parece-me que sim. O problema é que a norma antielisiva trafega numa região conflituosa, numa região cinzenta entre a analogia e a redução teleológica. Chamo atenção para isso com relação à Alemanha. Quando a Alemanha estabeleceu o dispositivo do Código de 1937, a doutrina se dividiu justamente em torno disso. A doutrina que entendia que a analogia até então era impossível, defendia a existência daquele art. 42. A outra, capitaneada pelo Tipke, que entendia que a analogia já estava embutida no sistema e que era possível, não tal interpretação analógica, que a meu ver não existe, mas a extensão analógica, a analogia como forma de integração do Direito. Então, para eles não seria necessária.

Eu entendo que sim. A modificação que se fez agora é modificação ao CTN. Então, o CTN que dizia de uma forma muito clara que não cabe a analogia para criar débito de imposto, que levou a inúmeras dúvidas na sua aplicação, ele agora tem que ser interpretado conjuntamente com o art. 116, parágrafo único, que em certos casos admite que a administração adote uma conduta contra-analógica. Ela vai ter que combater a atitude do contribuinte e isso se fará por meio de uma norma contra-analógica ou de uma redução teleológica, naquele sentido que o Prof. Souto Maior Borges atribuiu ao problema que hoje o Supremo Tribunal Federal está aplicando a interpretação conforme a Constituição. O Supremo Tribunal Federal vê a norma e diz: não, essa norma tem que ser reduzida no seu entendimento. Se ela tiver tal interpretação, ela é constitucional. Então, sem redução no texto, sem mexer no texto

da lei, o Supremo diz: essa norma só pode ter essa interpretação. Uma interpretação mais larga, mais ampla não é constitucional. É um modo de operar fora da letra da lei, fora da literalidade e buscar a finalidade da norma. A redução teleológica é a mesma coisa na norma antielisiva. A administração vai reduzir o sentido da norma para evitar que certas interpretações abusivas possam ser aplicadas sob o manto de uma letra que já está expressa na lei.

O Dr. Renato Renk faz uma pergunta interessante, pergunta se a norma antielisiva não traz o princípio da realidade econômica, se ela não dá ênfase ao princípio da realidade econômica. E se é assim, pergunta ele, na concretização dessa norma, na concretização do princípio prevaleceria, por exemplo, para apuração da renda, uma medida de valor constante, uma medida que pudesse ser aplicada a todas as apurações de base de cálculo e de valor. E aí retornamos àquele problema da abertura da linguagem jurídica, do problema dos conceitos indeterminados. O que é valor real? Não sabemos. O Código Tributário Nacional fala em valor real. Valor real é o valor de um determinado bem, dependendo das condições de tempo, de modo, de lugar. Qual é esse valor. A lei de *transfer pricing* procurou, ao dar concretização ao princípio *arm's length* estabelecer o preço justo. O que é um preço justo? Preço justo é um conceito medieval. Preço no capitalismo não é um preço justo, é um preço de mercado. Então, são normas muito difíceis. Diria então que, com relação a esse valor, não vejo uma possibilidade prévia de se estabelecer na norma ou de se fechar um conceito que é aberto, que é um conceito que merece interpretação.

Uma última pergunta, do Dr. Paulo Roberto Monteiro, se a chegada das normas relativas ao estatuto do contribuinte não transformaria o Direito Tributário Brasileiro numa forma de proteção, ou estabeleceria o estatuto do sonegador, uma forma de proteção ao sonegador. Acho que não, insisto, norma antielisiva e norma anti-sigilo só é lícita, só é admissível se vier em conjunto com normas que controlem a Fazenda: Lei de Responsabilidade Fiscal com responsabilidade para o administrador irresponsável, que gasta além do que poderia gastar, e com normas de proteção ao contribuinte, normas de proteção dos direitos do contribuinte. Estabelecer normas antielisivas e normas anti-sigilo sem uma contenção da ação da Fazenda, significa matar a galinha de ovos de ouro e não podemos fazer isso. O contribuinte tem que ser resguardado. Agora, ele só vai ser resguardado dentro de um equilíbrio dessas várias legislações que estão surgindo no Brasil e em outros países do mundo. A situação me parece extremamente importante, a elaboração e aprovação do estatuto do contribuinte, que é a única forma que pode levar realmente à aplicação de normas antielisivas. Aliás, o próprio estatuto, o próprio projeto que está aí tem uma regra referente à norma antielisiva.

VERA CARLA NELSON DE OLIVEIRA CRUZ – Dr. Souto, com a palavra.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – Alfredo Augusto Becker, a certa altura da sua vida, manifestou um radical desencanto com a ciência do Direito que ele tanto

honrou com a sua produção científica. Ele dizia que os juristas passavam a vida inteira a discutir o significado de palavras e sua extensão conceitual, sobre palavras e seus significados, era a expressão dele. Este seminário ilustra a razoabilidade dessa ponderação, afastados os excessos. Fiz absoluta questão de deixar claro aqui, dentro dessa linha a que Prof. Ricardo se referia, de que o critério cronológico em termos doutrinários não era bom para separar a excelência ou não da produção científica. O critério cronológico serve para isso. E que eventualmente uma doutrina de 50 anos atrás poderia realmente ter plena aplicabilidade nos dias atuais e continuar a reger os nossos destinos.

Mas veja, quando falo que essa lição de Rubens Gomes de Souza ainda é atual, é porque eu não me afero a essa babel de significações que se vem construindo de conceitos incontidos, indisciplinados até, em torno dessas categorias ligadas ou referidas ao art. 106, § 6º do Código Tributário Nacional, com a redação que lhe deu essa Lei Complementar 104.

Quando eu invoquei o ensinamento de Rubens Gomes de Souza, eu o fiz como homenagem àquele mestre e à doutrina que ele nos legou. Ele diz que o que separa a fraude da evasão, evasão para ele estipulativamente é licitude; e fraude, o termo já tem uma conotação negativa, é uma expressão de ilicitude. O que importa basicamente para além desse jargão da doutrina do Direito Tributário que trata categorias que não são específicas do Direito Tributário como se Direito Tributário específico fosse o que está aí é a questão da licitude ou ilicitude do ato. Isso é o que está por trás de toda essa discussão. Então esse critério licitude ou ilicitude, ou seja, se realizou o suporte fático, o pressuposto de fato, a hipótese concretamente realizada, ocorrida no mundo de fato, isso é uma questão que não tem teoria que possa modificar porque isso é fenomenologia. A incidência da norma só ocorre quando todos os seus pressupostos efetivamente se concretizarem no mundo de fato.

O que é licitude e o que é ilicitude, é claro que pode ser objeto de uma vastíssima investigação doutrinária. Agora, na realidade, quando tratei disso, simplesmente quis aplicar, usando o jargão do Direito Tributário, a terminologia apropriada pelo Direito Tributário, a distinção entre condutas lícitas e condutas ilícitas no âmbito da tributação.

Ora, com relação a essa questão, meu caro Dr. Heleno Torres, realmente o critério cronológico não nos adianta coisa nenhuma, porque a questão é puramente conceitual. Dizia Pontes de Miranda – e nós ignoramos essa lição exatamente porque a lição é velha - é que a incidência das normas jurídicas é uma realidade, mas que se dá exclusivamente no mundo dos pensamentos. Então, a questão incidir ou não a norma jurídica é atemporal, não tem nada que ver com determinação de velocidade, a expressão velocidade de incidência para mim é ostensivamente imprópria. Então não é questão cronológica, de verificar o fato gerador cronologicamente, o problema é conceitual. Portanto, acho que essa lição está plenamente atual se nós abandonarmos esses pruridos puramente terminológicos de doutrina moderna.

Fala-se aqui: eu só aceito um modelo de ciência do direito. Veja bem, eu tenho que enfrentar o problema de uma perspectiva qualquer. Eu não posso examinar um

problema de Direito Tributário ou não devo examiná-lo aqui, sob perspectiva de Direito Natural, esta é a hipótese de que eu prescindo para construir o meu sistema. Não posso examinar do ponto de vista da Filosofia do Direito, de História do Direito, tenho que fazê-lo por meio da Dogmática. Agora, a extensão da Dogmática, até onde vai a investigação dogmática é outro problema completamente diferente, porque o cientista do direito, ali aonde vai a ciência do direito, lavou os pluralismos e sobretudo os dualismos. É Direito Público, Direito Privado, Direito Objetivo, Direito Subjetivo, enfim, só trabalha com dualismo, quando na realidade todo tendencial da ciência, em circunstâncias que estão muito mais avançadas do que nós, a nossa ciência do direito, tende para a unificação. Ou seja, uma teoria unificadora é sempre melhor.

A questão das normas gerais, nem tive tempo de falar na minha exposição, mas essa discussão entre três ou duas funções das normas gerais, pode ser perfeitamente superada pela consideração de que hoje, na minha maneira de ver, se eu integro o 146 todinho num esforço exegetico, há uma só função para essas normas. Ou seja, é a função de regular as limitações constitucionais do poder de tributar. E dentre elas a mais eminente, sobretudo, que é a legalidade tributária, legalidade que junto com a isonomia constitui um princípio autônomo, indissociável, porque nós somos iguais não diante de portarias, instruções, ordens de serviço, regulamentos etc., somos iguais diante da lei, é a Constituição Federal quem diz. Então, a isonomia é um conteúdo necessário da lei, sobretudo da lei tributária que é a que está nos interessando neste seminário.

Portanto, não posso dissociar esses dois princípios na metalinguagem doutrinária que os descreve. O meu modelo de análise aqui foi exclusivamente o dogmático. Há algo de arbitrário nessa opção, mas acho que é a mais indicada, porque todos que estão aqui - procuradores, promotores, juizes, funcionários fazendários - estão interessados em aplicar a norma fiscal à legislação tributária no sentido mais amplo. Portanto, a perspectiva tem que ser dogmática. Agora, há outros modelos de ciência de direito? Há. Aí voltamos para o velho dualismo: investigação dogmática é uma coisa que significa aceitar tudo o que a lei diz e dizer amém para ela, o que não é o caso, a dogmática não está afastada da consideração crítica, ou então ir para uma consideração zetética, como diria o Prof. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, que é uma consideração crítica do sistema. Eu adoto o modelo dogmático e procuro ser fiel a esse critério, que é um critério de demarcação. A ciência do Direito sempre funcionou como um saber cumulativo, quanto mais o jurista sabe, mais ele brilha no palco da ciência. Mas, na realidade, o que ela postula mesmo é um critério de demarcação, para não estarmos a transitar em termos terrenos de História do Direito, Filosofia do Direito, Antropologia Jurídica, Lógica Jurídica, Teoria Geral, tudo misturado sem um controle de qualidade teórica. Nós precisamos de atestado de qualidade teórica neste país.

A verdade é essa, a minha visão do Direito Tributário é que ele evoluiu muito pouco, apesar de um imenso esforço. Por quê? Porque em lugar de se pressupor que o Direito Tributário tem que tomar como ponto de referibilidade, de fundamenta-

ção das suas exceções, essas construções de ordem filosófica, essas construções de ordem de Teoria Geral do Direito, essas considerações das ciências extrajurídicas, inclusive vou até esse ponto, simplesmente em todo livro de Direito Tributário hoje você encontra lá, no mínimo, num cálculo generoso, 50% de Lógica Jurídica, de Teoria Geral do Direito, de História do Direito. Quando você chega num livro de 200 páginas, na centésima página, o livro vai tratar por hipótese de qualquer categoria tributária especificamente, ou obrigação ao lançamento ou seja o que for. Então, você já viu que o camarada já consumiu essas páginas todas e ainda não entrou no tema da exposição dele. Quando ele chega no tema da exposição, ele já está com afã. Esta é a realidade.

Quanto à minha própria visão e versão com relação a essa lei, o que eu ousei afirmar aqui foi o seguinte: o parágrafo único contém duas normas distintas. Uma é dirigida à autoridade administrativa e a outra é dirigida à legalidade. São duas normas nitidamente distintas, conseqüentemente, você pode apartar os seus regimes jurídicos, embora depois você tenha que congregá-los, fazer com que eles venham a ser reunificados. Mas vejam, se eu fosse fazer uma leitura – estou fazendo – doutrinária disso – e aqui aproveito, Ricardo, a minha visão de doutrina realmente é diferente. Por quê? O meu modelo de ciência é um pouco diferente. Veja bem, lei é uma norma de caráter geral que regula a conduta do indivíduo, norma de conduta; jurisprudência é evidentemente, na imensa maioria, norma de caráter individual e concreto; costume, norma de caráter costumeiro, ninguém discute sobre isso; princípios gerais de Direito são princípios normativos, como por exemplo, no plano das relações internacionais a regra *sunt servanda*, os pactos devem ser cumpridos. Portanto, são atos, para usar aquela terminologia muito afeiçoada ao gosto do Prof. Vilanova, atos ponentes de normas, doutrina não põe norma, doutrina põe simplesmente a opinião pessoal de cada doutrinador, é um campo inconfundível com o das proposições prescritivas, no qual eu me situei. Portanto, toda minha preocupação é apenas essa, não simplesmente limitar conhecimento algum.

Aliás, a demarcação de objeto, o critério de demarcação não implica absolutamente mutilação das perspectivas de atividade intelectual do jurista, porque, pelo contrário, se ele se contém num objeto mais circunscrito, mais bem demarcado, evidentemente que as chances de ele conseguir atingir são muito maior.

Com relação ao 116, parágrafo único, começaria a ponderar o seguinte: desde o tempo de Seabra Fagundes sabe-se que administrar é aplicar a lei de ofício. Essa é de Cirne Lima: a função de quem não é dono, logo não é livre, a *res pública*, uma bela definição da função administrativa. Mas por definição a função administrativa é infralegal, é serviente da legalidade.

Por isso mesmo diria que esse dispositivo pode, na metalinguagem doutrinária, ser descrito mais adequadamente da seguinte maneira: invertendo-se a ordem de enunciação. “Observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natu-

reza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”. (Palmas.) A verdade é essa, acho que sim, estou pelo menos convencido disso provisoriamente. E como em ciência só o provisório é definitivo, o meu entendimento é também provisório.

Em homenagem ao meu amigo Renato Izquierdo e à sua inteligência, diria o seguinte: retomando aqui as nossas lições de Introdução à ciência do direito dos velhos tempos de Faculdade de Direito do Recife, a lei que necessita de regulamentação, sempre que ela possa ser aplicada, ela deve ser aplicada. Ali onde caiba a aplicação, ela deve ser aplicada, mesmo se a regulamentação não vier ou a integração legislativa não vier, quando não há um impedimento estabelecido pela própria lei para essa aplicação.

“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”. Eu poderia dizer que, na minha maneira de ver, e isso foi referido, a meu ver, de maneira feliz pelo Dr. Heleno Torres, é que no item VII do art. 149 do Código Tributário Nacional está dito que a autoridade administrativa pode rever de ofício o lançamento, quando se comprove que o sujeito passivo ou terceiro em benefício daquele agiu com dolo, fraude ou simulação. Ou seja, o conceito de dissimulação se considerado no sentido amplo, *lato sensu*, nessa norma antielisiva – vamos chamar assim porque todo mundo já sabe e identifica o que estou falando, – na realidade, envolverá essas espécies a que o Código Tributário Nacional está se referindo. Entretanto, essa auto-aplicabilidade, porque o conceito é sempre indeterminado no ato de aplicação vai fazer exatamente a determinação conceitual. Ele poderia ser aplicado em princípio, mas ele tem um problema para a sua aplicação imediata, porque ele está atrelado à parte final do dispositivo, que fala: observados os procedimentos estabelecidos em lei.

Então, é aí que está o ponto nodal, o núcleo, o ponto fulcral da aplicação dessa lei na integração dela, é exatamente nessa questão dos procedimentos, porque eles têm que ser estabelecidos pela lei integrativa, que é uma lei que não é só da União, é lei da União, dos Estados e dos Municípios, com extrema prudência, a fim de que sejam preservados aqueles princípios constitucionais supremos, a que se referiu o Prof. Heleno Torres. O mais pertinente, convocado na sua aplicabilidade, é o princípio do contraditório, porque esse não pode ser afastado em hipótese alguma, já é uma garantia fundamental do plano dos direitos e garantias individuais da Constituição Federal.

VERA CARLA NELSON DE OLIVEIRA CRUZ – Não vou falar mais absolutamente nada, só explicar para a Dra. Elisabeth que, quando fiz referência ao conhecimento pelo Poder Judiciário da questão, não quis dizer que o Poder Judiciário está decidindo bem a questão, estou dizendo que conhece e tanto conhece que o nosso Tribunal da 1ª Região tem entendido sobre arrendamento mercantil e imposto de renda que deve ser examinado caso a caso para verificar se há ilicitude ou não.

Temos que, concluindo, parabenizar a iniciativa da Receita Federal, o brilhante trabalho que vem sendo desenvolvido na coordenação pela Dra. Luciana Cussi, pela

implantação da idéia pela Dra. Fátima Cartaxo, agradecer o convite. E deixar aqui um alerta, que é velho, bastante velho, do Amílcar Falcão sobre a questão. Ele diz o seguinte, reportando-se a uma decisão do Superior Tribunal Administrativo da Prússia:

“Essa decisão afirma não estar ninguém obrigado a administrar sua fortuna e suas rendas, de tal forma a propiciar ao Estado o máximo em arrecadação de tributos”.

Embora velha, é atual e vale aí uma lembrança.

V - REPERCUSSÕES DA LEI

AS REPERCUSSÕES DA NORMA ANTI ELISÃO NOS PROCEDIMENTOS E NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

**PALESTRANTE:
MARCO AURÉLIO GRECO***

*Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; Mestre em Direito Tributário pela PUC e Professor do Centro de Extensão Universitária

MARCO AURÉLIO GRECO – Entremos direto no nosso tema, que é fundamentalmente o que vem depois da Lei 104. Ou seja, tivemos oportunidade, neste seminário, de discutir os pressupostos da lei, a experiência estrangeira, a própria lei hoje pela manhã, e agora a grande pergunta é: o que fazer daqui para frente e o que esta lei traz de efeitos imediatos.

Esta é a minha tarefa, tentar trazer para os senhores a maneira pela qual vejo a próxima etapa da implementação do ordenamento tributário a partir da Lei Complementar 104 e da alteração do art. 116 do Código Tributário.

Antes de procurar desenhar o que eu chamaria de um modelo de regulamentação dos procedimentos de descon sideração, gostaria de fazer duas ou três observações preliminares muito breves, pois já foram mais amplamente discutidas num trabalho que publiquei no começo do ano, num evento realizado em São Paulo.

Primeiro, constitucionalidade da lei. Gosto de dizer sempre, talvez um pouco irreverentemente, que diante de muitas indagações e questionamentos sobre inconstitucionalidades de leis em geral que, entre aspas, nem tudo que incomoda é inconstitucional. Que esta lei pode incomodar, certamente pode incomodar. Não digo que incomoda apenas o contribuinte, acho que incomoda também ao fisco, porque hoje tem muitas dúvidas do que pode ou não fazer. Mas não é por incomodar, por gerar uma perplexidade ou por suscitar dúvidas que automaticamente isso seja causa de inconstitucionalidade da norma.

Estou convencido, até esse é o texto que publiquei, de que esta norma não é inconstitucional. Nós ouvimos, por exemplo, do Ministro Jobim, que suscitou o tema da tipicidade fechada ou não, nós ouvimos um debate sobre legalidade, se uma legalidade é estrita ou não, ouvimos a exposição do Dr. Ricardo Lobo Torres, questionando todo o contexto em que a norma se insere e assim por diante, e eu pessoalmente digo de público que não considero esta norma inconstitucional. Se não a considero inconstitucional, como intérprete do Direito me vejo na obrigação de procurar interpretá-la, procurar encontrar qual é o seu significado e a sua aplicação.

Digo também de plano que vejo para a administração tributária em geral um grande desafio, que é o desafio do duplo ônus da prova. Ouvimos na exposição do Prof. Di Pietro, que não basta destruir, é preciso construir. Vale dizer, não adianta apenas descon siderar os atos ou negócios praticados no perfil da lei, é preciso também demonstrar qual foi o fato gerador efetivo que ocorreu para aplicar a legislação pertinente a este fato gerador, o que suscita um duplo ônus da prova. Primeiro, o ônus da prova da finalidade de elidir e segundo, o ônus da prova de qual fato gerador efetivamente ocorreu. O que considero que é um desafio para as administrações tributárias.

A terceira observação preliminar é o quê descon siderar. Quando se pergunta o quê descon siderar, não vou repetir exposições anteriores, mas quero apenas deixar muito clara a leitura que eu fiz da exposição do Prof. Di Pietro. Nós, brasileiros, estamos, depois de trinta anos de debate sobre elisão tributária, em grande medida ainda discutindo se o tema é de simulação ou não. O grande passo que está se dando no momento atual é abrir o debate para que também se fale de fraude à lei e

se fale de abusos, ou abuso de forma ou abuso de direito. Só que se eu bem entendi a palestra do Prof. Di Pietro, depois ele pode me corrigir se eu estiver enganado, o que ele nos diz é: toda essa discussão de simulação, fraude, abuso, isto está ligado às patologias dos negócios jurídicos, que podem ter efeitos tributários. Mas isso não é propriamente o tema da elisão precisa. O tema da elisão é outro, ou seja, mesmo onde não existirem as patologias do negócio jurídico poderão existir condutas do contribuinte que contornam, que driblam a incidência da norma tributária.

Confesso que ainda não absorvi plenamente, portanto, não acompanho, por enquanto, esta visão. Mas ela, a meu ver, é muito importante porque nos mostra que estamos no começo do debate, estamos arranhando apenas o tema da elisão, quando, com certa dificuldade ainda, começamos a discutir sobre fraude à lei, e a doutrina respeitável no Brasil que afirma que não existe fraude à lei em matéria tributária, porque o princípio da legalidade é estrito e, portanto, não cabe discutir fraude à lei em matéria tributária. E se estamos fazendo um esforço por discutir fraude, abuso etc., isso ainda é o começo do caminho que temos que percorrer.

Muito bem, postas estas preliminares, a minha exposição vai se concentrar nas últimas palavras do parágrafo único do art. 116, quando ele prevê que a descon sideração ocorrerá, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. E me pergunto: por que proceduralizar?

Recordando o que tive oportunidade de expor quando fui chamado a substituir o Prof. Alcides, quando expus que o tema da elisão tributária é suscitado sob duas óticas: ou sob a ótica da lacuna do ordenamento, ou sob a ótica do exercício de um direito de auto-organização que encontra apoio constitucional. E aí vem a pergunta: por que proceduralizar esse debate, se o tema é apenas de lacuna e, portanto, se tem lacuna não se aplica a lei, e se a questão é de exercício de direito resolve-se a questão aferindo se houve abuso, se houve excesso ou não.

Diria que essa é uma análise até certo ponto singela, ou simplória, para usar uma palavra que foi utilizada por um outro expositor. Por quê? Desculpem a veemência do que vou dizer, mas as lacunas em Direito não são vazios. Vocês vão dizer: agora o Marco Aurélio endoidou, lacuna não é vazio? Não, pelo menos depois dos ensinamentos de Norberto Bobbio. Em 1959, 1960, na teoria do ordenamento publicada por ele após as aulas que ele ministrou naquele ano acadêmico, ele explica muito bem que lacuna é um vazio num primeiro momento, mas que o tema da lacuna é fundamentalmente um problema de conflito de critérios. Ou seja, quando o intérprete detecta um determinado tipo de conduta que não está prevista expressamente no ordenamento, o que se põe para ele é o desafio de saber como tratar com essa situação. Num sistema jurídico que obriga o juiz a decidir, que ele ainda pode se recusar a decidir, ele tem que de algum modo solucionar essa perplexidade. E soluciona essa perplexidade por meio de um desses dois caminhos: ou utilizando uma norma geral exclusiva, que diz: se não está previsto, está fora, e, portanto, não se aplica a lei; ou utiliza uma norma geral inclusiva, que diz: embora não previsto expressamente, está incluído no preceito, porque isso resulta do sistema positivo.

Muito bem. A que vem essa conversa? Vem essa conversa porque vimos em todos os debates deste seminário que há um grande confronto de valores e princípios constitucionais que estão se opondo subjacentemente ao debate sobre a elisão. É o princípio da capacidade contributiva, de um lado, e é a liberdade individual do outro, do qual resultam duas normas gerais, segundo a visão de Bobbio. Para quem entende que deve ser prestigiada a liberdade individual, a falta de previsão expressa leva a uma norma geral exclusiva que diz: está fora. Se não tem previsão expressa, prevalece a liberdade individual, prevalece o direito de auto-organização e, portanto, eu não tenho tributos, estou fora do tributo. Para quem, por outro lado, olha sob a ótica do princípio da capacidade contributiva, ele vai dizer: não, não está expressamente previsto, mas embora não esteja expressamente previsto o perfil objetivo do tipo comporta uma composição como se irradiando, ou irrigando o tipo com o princípio da capacidade contributiva e se conclui, à luz da capacidade contributiva, está dentro.

Então, o grande debate quando se fala de lacuna não é o vazio, o grande debate é saber com qual dessas duas normas eu tenho que preencher aquele vazio, se é com a norma exclusiva que diz que está fora do tributo, ou se é com a norma inclusiva que diz que está dentro do tributo.

Ora, quando tenho conflito de princípios, como solucionar esse conflito? Aí vou me socorrer fundamentalmente das lições do Prof. Nicolas Luman __ peço que me corrija o Prof. Gilmar__ quando ele diz que o grande caminho para a composição de conflitos é a procedimentalização do debate sobre aquele determinado conflito. A procedimentalização permite canalizar adequadamente os interesses em confronto, permite esvaziar as tensões geradas pelo confronto e, portanto, o produto final não será um típico ato de autoridade, não será um típico ato de exercício de poder de império, mas uma solução construída pelas partes no bojo do procedimento. Vai permitir ponderar os valores, e fundamentalmente, a procedimentalização vai ter o efeito de legitimar o resultado obtido.

Então, quando me perguntam: mas para que procedimentalizar, precisa? Eu diria: sim. A idéia de procedimentalizar o debate me parece fundamental.

Posto isso, o que extraio desse parágrafo único do art. 116? Separei aqui seis pontos a conversar com os senhores.

O primeiro ponto diz respeito à eficácia do dispositivo. E vi que nos debates apareceram perguntas sobre isso e antecipo quais são. Primeiro, a eficácia do dispositivo; segundo, quem pode desconsiderar; terceiro, quando desconsiderar; quarto, de que modo, ou quais os requisitos desse procedimento para que haja a desconsideração; quinto, quais as conseqüências da desconsideração em termos de consistência, coerência subjetiva e objetiva, ou seja, coerência da desconsideração em relação a todas as pessoas envolvidas e coerência da desconsideração em relação a todos os tributos que possam estar correlatos àquele determinado ato ou negócio jurídico. E, por último, o que dizer quanto a penalidades cabíveis, eficácia.

O tema de eficácia, a meu ver, suscita três debates. Primeiro, qual a eficácia dessa norma à luz da teoria sobre a aplicabilidade das normas em geral, dentro da

classificação que o Prof. José Afonso da Silva nos deu entre normas de eficácia plena, normas de eficácia limitada e normas de eficácia contida. Não vou me estender nesse debate, porque em outra oportunidade até publiquei esse texto, então vou apenas dar a minha conclusão.

A meu ver, essa é uma norma de eficácia limitada. O que significa? Ela só adquire plena eficácia a partir do momento em que for publicada a sua lei ordinária integrativa. Até lá esta norma não tem plena eficácia. Razões disso, princípio do art. 37, de onde se deduz a procedimentalização da ação administrativa, devido processo legal, art. 5º, 54, que é a proteção do contribuinte e assim por diante. Estas são as razões básicas. Mas para mim a norma da eficácia é limitada. Enquanto não editada a lei integrativa ela não tem eficácia plena.

O segundo aspecto ligado à eficácia: a partir de que momento pode ser aplicada essa norma? A um determinado caso concreto que seja ou de abuso, ou de fraude, ou de simulação, ou de elisão pura e assim por diante. E se é possível aproveitar leis já existentes. Falando com todas as letras, a pergunta é: é suficiente o Decreto 70.235 para fins de atender a exigência do parágrafo único do art. 116? Isso me referindo à área federal. Se suficiente, as leis de procedimento que os estados já possuem ou que os municípios venham já a possuir. Esta é a pergunta. Quanto a este ponto, também diretamente vou procurar responder a todas as perguntas que estou suscitando. Respondo diretamente dizendo: a meu ver não é suficiente, não basta o 70.235 para fins de aplicação da desconsideração prevista no dispositivo. Por quê? Duas razões. Uma, literalidade da lei, porque o parágrafo único diz com todas as letras que são procedimentos em leis ordinárias a serem estabelecidos. Ora, um dos postulados do ordenamento jurídico é o mínimo de racionalidade do legislador. Aí, Santiago Nino vai dizer do mínimo de racionalidade. Não me parece que teria qualquer sentido produzir uma norma no ano 2001, falando em procedimentos a serem estabelecidos, se fosse para aproveitar os procedimentos já existentes. Alguém vai dizer: isso é literalidade que pouco diz. Tudo bem, que não seja esse argumento.

O segundo argumento é de que as funções são absolutamente distintas. A função que está sendo disciplinada pelo 70.235 e outras leis de procedimento é uma função de verificação da adequação da conduta à norma, ponto. Ou seja, a verificação da subsunção ou do ajuste de uma conduta concreta objetivamente aferível a um dispositivo legal conhecido. Qual é a função desta lei de procedimentos quando se tem que desconsiderar um ato ou negócio jurídico. Aí não tenho dois elementos, tenho, isto sim, três elementos, porque não é pegar o fato objetivo e levar à confrontação com a norma. Antes de fazer isso, preciso passar aquele fato objetivo por um crivo de qualificação, palavra que foi citada aqui nesses três dias pelo menos umas dez vezes ou mais, porque o debate era qualificação dos fatos e não apenas subsunção à norma.

Ora, no modelo do 70.235 e outras leis de procedimentos, tenho um juízo de adequação. Neste modelo de desconsideração, preciso de dois juízos. Um primeiro

juízo que me defina a qualificação daquele fato. É compra e venda ou é doação? É compra de ação ou é compra de imóvel? É conferência de bens ou é compra de patrimônio? Este o primeiro juízo. E depois de superado este primeiro juízo de qualificação, então fazer um segundo juízo, aí sim, de adequação entre o que for o produto da qualificação à norma respectiva.

Então, a função que se identifica quando se está perante a figura da desconsideração, a meu ver, é completamente diferente daquela de mera fiscalização administrativa regulada pelas leis de procedimento. Portanto, a meu ver, é necessária, indispensável, a edição de lei disciplinando estes procedimentos. Alguém vai dizer: lei apartada ou pode ser um capítulo dentro do 70.235? Aí é técnica legislativa, aí eu aceito qualquer forma, desde que eu tenha um procedimento específico para fins de desconsideração.

O terceiro ponto está ligado a quais atos ou negócios podem ser desconsiderados, atos ou negócios jurídicos realizados em que dia? Porque eu posso identificar três segmentos temporais. E vamos assumir o seguinte: temos a lei 104, temos a lei ordinária de procedimentos, lei ordinária que precisará ser estadual, municipal e federal, porque esse dispositivo se aplica a todas as entidades tributantes, cada uma na sua esfera. Então vamos assumir a Lei Complementar 104 e vamos assumir que já foi publicada e está em vigor a lei de procedimentos. Pergunta-se: que atos ou negócios podem ser desconsiderados? Primeiro segmento temporal: atos ou negócios celebrados depois da lei ordinária, óbvio. Segundo segmento temporal: atos ou negócios celebrados da data da Lei Complementar 104 até a data da lei ordinária de procedimentos. A meu ver também poderão ser desconsiderados, porque seja qual for a natureza que se reconheça neste parágrafo único do art. 116, natureza que pode ser, segundo alguns, de lei material, norma material, segundo outros, de norma processual, seja de uma natureza, seja de outra, o efeito nesse segmento temporal é indiferente, porque se for lei processual, obviamente se aplica, se for lei material terá desde a sua promulgação qualificado materialmente os atos ou negócios e apenas a sua eficácia tinha sido postergada até a integração pela lei ordinária e, portanto, integrada se aplicaria aos atos ou negócios realizados de janeiro de 2001 até a data da lei ordinária.

Terceiro segmento temporal. Atos ou negócios realizados antes da vigência da Lei 104. Aqui há um grande debate. Por quê? Porque duas interpretações têm sido levantadas a respeito desse segmento temporal. Uma primeira interpretação que se apóia no art. 144, § 1º do Código, que é aquele dispositivo que se aplica ao lançamento, à legislação que posteriormente à ocorrência do fato gerador tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliados os poderes de investigação das autoridades administrativas. Então há quem sustente que com base, no 144, § 1º que prevê a aplicação de novos critérios de apuração e processos de fiscalização, ainda que posteriores ao fato gerador, aí está o fundamento da aplicação para o passado.

Essa interpretação recebe uma crítica muito séria, de que poder de desconsiderar

não é processo de fiscalização; poder de desconsiderar não é critério de apuração, porque este poder será manifestado e exercido através de um ato que vai constituir a qualificação definitiva no âmbito administrativo, vai constituir a qualificação definitiva daquele conjunto de atos. Então não é apenas descoberta da verdade material do que foi feito. O ato de desconsideração vai agregar um sentido que até aquele momento não se podia extrair daquele conjunto de negócios. Então, esta linha, sob este argumento, recebe crítica.

Aí aparece uma segunda linha de interpretação que diz que não se pode colher atos de negócios anteriores a janeiro de 2001 porque esta é uma lei material. Material porque até a lei 104 os atos não eram, entre aspas, desconsideráveis e só passaram a ser desconsideráveis a partir de janeiro. Portanto, se eles ganharam uma qualidade nova que não tinham até então, esta é uma lei material e como tal só pode incidir sobre atos ou negócios realizados de janeiro para frente.

Essa segunda interpretação, a meu ver, também recebe uma crítica séria, que é a de que o dispositivo não está regulando atos ou negócios, ele não está dizendo quais são os requisitos dos atos, ele não está dizendo quais são as partes que têm que participar, qual é a capacidade das partes para fins de celebração dos negócios, ele não está regulando o ato ou o negócio em si, ele está regulando uma competência administrativa, que tem por objeto determinado tipo de ato, o que é algo completamente diferente. Ele está regulando o exercício de um poder pela administração pública, que vai incidir sobre um determinado objeto. Então, o núcleo do dispositivo não é material, o núcleo do dispositivo é procedimental; vale dizer, de como a administração pública deve ou pode agir diante de uma certa operação ou situação com um perfil delineado no art. 116, § 1º.

Ora, se o perfil da norma é de uma norma processual, aplica-se o que tradicionalmente se aplica, vale dizer, a incidência dela inclusive sobre as operações realizadas anteriormente.

Confesso para os senhores que desde a publicação da lei eu estava em dúvida quanto a essa posição. E só recentemente, questão de uns quinze dias atrás, depois de muito balançar faço essa ressalva porque talvez alguns dos senhores já tenham ouvido uma exposição minha sobre o tema, onde eu deixei em aberto depois de muito meditar, estou claramente dizendo que na minha opinião o parágrafo único aplica-se inclusive a atos ou negócios realizados anteriormente à vigência da Lei Complementar 104.

Este é o primeiro tema, eficácia. Segundo tema, quem pode desconsiderar? A primeira tendência, eu diria, é ler o dispositivo no sentido de que a autoridade administrativa é que pode desconsiderar. Seria óbvia a resposta. Outros poderiam dizer: não, já existe na lei de procedimento administrativo federal, a 9.784, a referência, por exemplo, de que se entende por autoridade o órgão unipessoal, ou o agente, não me lembro exatamente do texto da lei, mas que diz que se entende por autoridade um órgão unipessoal dentro do procedimento. Pessoalmente, não aceito que a desconsideração venha através de um órgão unipessoal. Se a interpretação se ex-

trai do dispositivo no sentido de que ela comporta a atribuição do poder de desconsiderar a um órgão unipessoal, na minha opinião esse dispositivo será inconstitucional.

Como me parece numa postura que entendo ser a postura do intérprete ser necessário encontrar interpretações, que sem agredir o espírito da lei e os dispositivos constitucionais, encontre uma compatibilidade constitucional, entendo que esta compatibilidade é encontrada na medida em que se interpretar aqui a autoridade administrativa como um órgão colegiado. Mas por que um órgão colegiado? Por várias razões. Primeiro, e volto na mesma tecla, é de que subjacente ao debate sobre a elisão tributária reúnem-se dois valores constitucionais: liberdade individual de um lado e capacidade contributiva do outro; propriedade de um lado e isonomia do outro. Ora, se eu tenho valores opostos, deixar a decisão sobre a desconsideração na mão de um dos que postulam a defesa do respectivo valor é pura e simplesmente inviabilizar qualquer debate a respeito. É dizer: o ato de desconsideração será praticado pelo contribuinte. Se essa interpretação for dada, dizer que é um órgão unipessoal ou o próprio contribuinte que vai desconsiderar, me desculpe mas ele nunca vai desconsiderar, porque se ele praticou o ato ele vai dizer que o ato dele é bom, vai dizer que o ato dele não tem nenhum vício e que o ato dele não contorna nem dribla nenhuma lei. Se isto é válido para o contribuinte, que está num dos lados e postula a defesa de um dos valores constitucionais, isso também é válido para quem está no outro oposto e que postula a defesa do ordenamento e defesa da implementação de toda a eficácia que se pode extrair dos princípios constitucionais e do ordenamento como um todo.

Então, colocar na mão de um dos dois que estão na relação que está em jogo, que é a relação tributária, a meu ver é inviabilizar o encontro do equilíbrio e da ponderação dos valores, é levar novamente a um tudo ou nada, como se essa matéria fosse possível separar através de uma linha divisória entre o céu da liberdade e o inferno da tributação, para usar uma expressão, desculpem, um pouco forte.

Não acredito em linha divisória nesse tema. É certo que há um conjunto de operações absolutamente tranquilas em que qualquer um de nós dirá: pode fazer que o ordenamento protege. Assim como há um outro conjunto de hipóteses em que cada um de nós vai entender que agredem o ordenamento e não podem ser mantidas. Mas existe uma faixa, não uma linha, existe uma faixa intermediária de inúmeras graduações, onde, desculpem a minha franqueza, *a priori* não se sabe muito bem quem pode ter razão. Nós ouvimos a exposição do Ministro Jobim, com todas as letras dizendo isso, ouvimos outra exposição, desculpe se não recordo o nome, dizendo que nós não descobrimos a resposta, temos é que construir a resposta através do procedimento e, portanto, acho que é uma certa ilusão pensar que estamos falando em linha divisória em tema de elisão, estamos falando em faixa e faixa com graduações de tonalidades diferentes.

Desculpem se volto a uma figuração que me agrada muito, que é a figuração das cores e as cores da nossa bandeira. Quando se diz: isto é azul como o céu, ou

isto é amarelo como ouro? Eu diria, não é nem azul nem amarelo, é verde, que é a composição dos dois, que esta é a faixa intermediária. E um verde que pode ir desde o verde canário até o verde oliva. E a grande discussão é saber qual é a tonalidade que aquele caso concreto tem. Se é mais perto do verde oliva, é mais escuro, então talvez ele esteja mais perto da evasão; se ele é mais verde canário, talvez ele seja mais perto de um ato protegido, que não deve ser desconsiderado e assim por diante. Saber e não só saber, mas construir essa tonalidade que é o grande desafio. E este é o grande mérito e o grande instrumento que o procedimento administrativo vai nos dar, porque através da introdução dos interesses, da introdução das posições opostas, do debate sobre as justificativas é que vamos poder efetivamente encontrar o ponto de equilíbrio e o tom daquele verde do qual o tema é composto.

Além disso, se não é atribuição de um órgão unipessoal, quais são as alternativas? Duas alternativas aparecem: ou a desconsideração é atribuição do Poder Judiciário, como por exemplo quando se fala de pessoa jurídica, é a opção do art. 28 do Código do Consumidor, que se refere a fraude, a abuso, mas diz que a desconsideração da pessoa jurídica depende de ato do Poder Judiciário esta não foi a decisão da Lei 104, porque não tem uma palavra sobre Judiciário ou se entende que tal desconsideração deve emanar de um órgão do Executivo, mas que não se confunda com os órgãos fazendários e que em relação a estes tenha independência e autonomia.

Retomando um pouquinho a idéia. Por quê? Neste tema uma das características fundamentais é a tensão de valores constitucionalmente consagrados e que devem ser compostos. Valores não se opõem, valores não se excluem, valores se compõem no caso concreto, num todo orgânico sem que se negue a essência ou a aplicabilidade de um ou de outro.

A meu ver, portanto, a decisão sobre atos ou negócios jurídicos celebrados deve ser a resultante desta ponderação, que suscita um conjunto de interesses legítimos que merecem conjugação.

Qual a composição deste órgão? A lei vai definir. O que eu diria é que ele não pode ser um órgão composto exclusivamente de representantes da autoridade fazendária, porque seria o mesmo que atribuir a um órgão de pessoal. Deve ser um órgão que tenha composição mista, seja de representantes de contribuintes, seja de universidades, seja de entidades representativas da sociedade civil, tipo OAB ou equivalentes, porque o debate é jurídico, o debate não é técnico de contabilidade, o debate é jurídico sobre o que é fraude à lei, o que é abuso de direito etc., o debate é jurídico, portanto, deve ter alguém de formação tipicamente jurídica com assento em tal colegiado. Agora, a composição enquanto tal, o número, o legislador vai desenhar como bem entender. Este é o “quem”, quem a meu ver necessariamente é órgão colegiado.

Terceiro ponto. Quando, quando desconsiderar? Uma primeira resposta é dizer: ora, durante a fiscalização. O fiscal já está examinando as operações do contribuinte, já teve acesso, ele então já vai desconsiderar e lavra o auto de infração que

for pertinente e vamos dali para frente discutir o caso. Discordo. Por quê? Em primeiro lugar, a lavratura do auto de infração supõe a preexistência do ato de desconconsideração. Ora, e se não for caso de desconsiderar? Aí não tem auto de infração, pelo menos naquela matéria, pode ter em outras, mas naquela matéria não tem auto de infração. Ou seja, a desconsideração é pré-requisito do auto de infração, portanto, a meu ver ela não pode integrar o próprio ato de lavratura do auto de infração.

Segundo, o auto de infração está a cargo do agente fiscal, que é um agente unipessoal, de caráter unipessoal. E, portanto, a função de fiscalização não se confunde com a função de avaliação ou função de qualificação do ato ou negócio jurídico. E quem está habilitado para verificar e aferir, a meu ver não está habilitado para ponderar as qualificações jurídicas que o contribuinte, dentro da sua liberdade e dentro do exercício do seu direito constitucionalmente assegurado de livre organização, realizou. Ele não pode se substituir àquela opção que o contribuinte adotou.

A meu ver, desconsideração e auto de infração são atos com objeto e pressupostos absolutamente distintos e inconfundíveis. Portanto, o quando desconsiderar tem que ser antes da lavratura do auto de infração, mesmo porque pode nem haver cabimento para auto de infração.

Quarto ponto: como desconsiderar? Alguém vai dizer: e agora o que eu faço? Tudo bem, já sei que tem que ser um órgão colegiado, já sei que não pode ser o agente isoladamente e tem que ser antes da lavratura do auto de infração. Como fazer isto? Aqui vou me socorrer, peço escusas ao Dr. Piva e ao Dr. Bonilha, que são exímios processualistas, se vou entrar um pouco na seara deles. Mas diria: como fazer para suscitar a desconsideração? Vamos buscar no Processo Civil a figura tradicional, clássica do incidente. Instaura-se um incidente de desconsideração. O que há quando há um documento cuja falsidade é posta em dúvida? Suscita-se um incidente sobre aquele documento, é proferida uma decisão sobre a falsidade ou não do documento e depois se retorna ao processo principal e se assume a decisão do incidente para fins dos passos subseqüentes do processo.

O que se faz nas exceções de incompetência? Na relativa, ela é criada em apartado, resolve-se aquela questão de competência e depois volta-se ao processo principal e ele tem seguimento. É exatamente esta figura que tem pelo menos 30 anos de experiência processual no Brasil que me parece o caminho.

Em outros termos, o fiscal visita, dentro de sua função de fiscalização, uma determinada empresa. Constata aquilo que, em São Paulo, outro dia a Dra. Elisabeth chamou de operações esquisitas, constata uma operação esquisita. Não se sabe ainda se ela tem uma esquisitice tão grande que leve à desconsideração, ou se é uma esquisitice de criatividade empresarial apenas. Que fazer? Sugerir que o fiscal faça todo o levantamento do que ele detectou, todos os elementos que ele colheu e suscita o que eu chamaria de questão de desconsideração, dizendo: à luz deste levantamento que eu fiz, à luz destes elementos que foram coletados, entendo que é caso de desconsideração do ato ou negócio para o fim de se reputar enquadrado o fato gerador x ou y.

Feita essa suscitação perante o órgão colegiado, aguarda-se a decisão. Depois vou falar dos direitos do contribuinte. Vindo a decisão do órgão colegiado, se o órgão disser: “é para desconsiderar”, então seja desconsiderado e seja aplicada a legislação para o fato gerador que se reputou ocorrido. Se o órgão colegiado disser: não é caso de desconsiderar, preclue o debate sobre desconsideração e prossegue a fiscalização em outras hipóteses, ou até ela pode prosseguir livremente em outras matérias que não digam respeito ao que foi suscitado para fins de desconsideração. Vocês vão me dizer: isso é inventar? Não, é aproveitar a experiência que o Direito Processual Civil Brasileiro conhece há mais de 30 anos.

Mas qual o perfil deste procedimento incidental que, entendo, deve resultar dessa disciplina? A meu ver, esse procedimento tem que estar submetido a dois conjuntos de princípios a serem atendidos. Primeiro conjunto de princípios, os que emanam da Constituição Federal, por exemplo: ampla defesa, contraditório, vale dizer, possibilidade ampla de o contribuinte demonstrar as razões pelas quais realizou aquela operação, que ele tenha possibilidade ampla de produzir as provas pertinentes, que essas provas sejam devidamente analisadas e levadas em conta no momento da decisão, porque não adianta nada dar o direito de produzir prova se não houver obrigação do órgão julgador de apreciá-las e ponderá-las. Não adianta nada.

Enfim, a todo aquele conjunto de princípios que resultam da Constituição Federal, seja no âmbito da administração, art. 37, impessoalidade, legalidade, moralidade etc., seja de proteção do contribuinte, art. 5º, 54 etc., esse procedimento tem que atender.

Segundo conjunto de princípios: serão princípios que eventuais leis de procedimento administrativo da entidade política contiverem. Dou exemplo: a Lei 9.784 de 99, no seu art. 2º, prevê que a administração deve obedecer, dentre outros, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Ou seja, além de todo o conjunto de princípios constitucionais e garantias constitucionais, que devem informar o procedimento, a meu ver o procedimento a ser regulado por esta legislação ordinária deve também ser informado por estes princípios do procedimento administrativo em geral, que estão consagrados na legislação de cada entidade tributante. Ou seja, não posso criar para fins tributários um procedimento que não assegure a motivação, que não assegure a razoabilidade da decisão administrativa e assim por diante.

Quinto. Consistência objetiva e subjetiva da decisão. Ou seja, decidiu que tem que desconsiderar. E daí? Primeira pergunta: desconsidera em relação a quem? Porque se foi negócio jurídico, ele tem pelo menos duas partes. E se o efeito foi tributário, provavelmente houve um efeito vantajoso para uma das partes e um efeito talvez não tão vantajoso para a outra parte. Então, desconsiderar em relação a quem? Que é o que chamo de consistência subjetiva.

Segundo, desconsiderar em relação a qual objeto? Por quê? Porque a lei fala em ato ou negócio, mas durante a exposição do Ministro Moreira Alves ele deu exemplos, que não se esgotavam em um ato ou em um negócio, mas envolviam uma

seqüência de negócios. E aí vem a pergunta: se a conclusão for pela desconsideração, a desconsideração deve pegar quais atos ou quais negócios?

Nesses dois aspectos de consistência objetiva e subjetiva acho que vigora o princípio do não-recorte, vamos chamar assim. Ou seja, qual é o objeto que está sendo considerado? O objeto é a operação complexa? Cisão, seguida de aumento de capital, seguida de uma reavaliação, com depois um ágio, com isso, com aquilo. É esta a seqüência? O que foi considerado como simulador ou dissimulador foi o conjunto? Bom, se foi o conjunto, tem que desconsiderar o conjunto inteiro, não apenas o pedaço que eventualmente interesse ao fisco, porque ou é o negócio - negócio não é contrato, eu posso ter um negócio que se viabiliza por uma seqüência de contratos, posso ter a identidade entre negócio e contrato, mas posso ter um negócio complexo feito por um conjunto de contratos. Então, se é o negócio que vou desconsiderar, deve ser inteiro, não apenas a parte que eventualmente provoque menor arrecadação. É uma questão de consistência do objeto. Se o objeto é aquele, é todo o conjunto que tem que ser desconsiderado. Mas isso vai dar um trabalhão! Vai, por isso eu tenho dúvida se esta lei cria inseguranças ou incertezas apenas para o contribuinte. Não, acho que cria também muita angústia para a administração fazendária.

Esta consistência objetiva a leva a uma necessidade de todos os ajustes daí decorrentes. Porque em negócio eu tenho duas partes e às vezes pode acontecer, vou imaginar, vou figurar um exemplo em que eu tenha feito um negócio em que uma das partes teve prejuízo no negócio, portanto, teve uma vantagem para fins tributários e isso é que incomoda ao fisco. Mas a outra parte daquele mesmo negócio teve lucro, eventualmente porque ela tinha uma tributação favorecida, ou porque o lucro dela era isento e assim por diante.

Posso pura e simplesmente desconsiderar o negócio para uma parte e esquecer que na outra ponta houve um lucro tributado eventualmente a uma alíquota menor? Não, não posso. Então, se eu desconsiderar o ato, vou cobrar o imposto que faltou aqui e vou devolver o imposto que foi cobrado a mais na outra ponta, consistência objetiva em relação ao ato ou negócio que a lei prevê. Estou tentando interpretar o dispositivo, não fui eu que fiz o dispositivo.

Outro ponto, na consistência subjetiva: eu posso circunscrever a desconsideração apenas a um tributo? Eu estou fazendo uma fiscalização de imposto de renda ou contribuição social sobre o lucro, detecto aquele negócio celebrado nos termos e com o perfil do art. 116, parágrafo único, quero desconsiderá-lo e quero, portanto, cobrar o imposto de renda ou a contribuição do lucro da diferença. Posso? Eu diria: metade do trabalho. Por quê? Porque se aquela operação, por exemplo, foi uma operação travestida de uma compra e venda de um bem, de uma mercadoria, quando deveria ser uma transferência patrimonial – estou imaginando figuras, não levem ao pé da letra o que estou dizendo – e que pela venda da mercadoria houve um pagamento de PIS e COFINS, mas houve um menor pagamento de imposto de renda e contribuição social, em que o contribuinte para não pagar imposto de

renda e contribuição social e obter uma vantagem aceitou fazer um tipo de operação em que havia incidência de PIS e COFINS, a meu ver isto também está ligado à consistência da declaração de desconsideração. Se desconsiderar o ato para fins de imposto de renda, desconsidera também para fins de PIS e COFINS. Se aquilo não era compra e venda, se aquilo era ganho de capital, era reavaliação disfarçado ou o que fosse, para fins de imposto de renda, então isso não é compra e venda para fins de PIS e COFINS. Vale dizer, cobra IR e CSL do lado de cá e devolve PIS e COFINS do lado de lá.

Último tema dos que selecionei para falar com os senhores. Estou tentando desenhar um modelo de disciplina dos procedimentos e das decisões de desconsideração. Pode não ser o melhor modelo, nem sei se é qualificável o modelo que estou apresentando. É um modelo, deixe que o qualificativo a ser atribuído fique por conta dos senhores, eu não vou qualificá-lo.

O último tema é penalidades. E aqui realmente é um tema que, se os senhores permitirem uma confissão, considero o ponto nevrálgico do debate, porque nós partimos da premissa, em todas as conversas deste seminário, de que estamos falando de atos lícitos, estamos falando de atos realizados pelo contribuinte com lisura. Pode haver atos lícitos sem lisura, meio escondidos, pode, mas vamos deixar esses de lado. Estou falando de atos em que a administração não tem dificuldade alguma de detectar o que foi feito, em que o contribuinte até de peito aberto diz: não, eu fiz mesmo, fiz aquele aumento de capital, seguido de cisão do caixa, seguido de atribuição de incorporação, fiz mesmo, estão aqui as atas, está aqui o relatório, está tudo absolutamente claro, só que estou na convicção de que agi lícitamente e portanto, a minha postura perante o fato, a qualificação que eu dei àquele fato muitas vezes apoiado em juízo de técnicos da área que era uma solução possível. E se instaura o debate sobre a desconsideração.

Vou defender a minha posição, a fazenda vai defender a posição dela, vem meses ou anos depois do fato específico uma decisão de um órgão neutro que diz: realmente é para desconsiderar. Eu diria: é para desconsiderar e aplicar multa? Sabemos do que estamos falando, estamos falando de começar a conversa com 75% de multa. Por que punir com multa o contribuinte que agiu lícitamente, agiu abertamente, comportou-se com lisura, não impôs nenhum embaraço ao exercício da atividade da fiscalização e, vejam bem, não estamos falando em ilícito, estamos falando em divergência de qualificação. O fato é certo, o fato é indiscutível, ninguém põe em dúvida o fato, apenas os olhos do contribuinte enxergam no fato a qualidade de uma compra e venda, a qualificação dele como compra e venda e os olhos do fisco enxergam uma doação. O problema é de qualificação, não é problema de desvio de conduta.

E aí, como estou falando entendam toda a minha exposição de hoje como prospectiva, como *de lege ferenda* o que me parece ser o modelo mais adequado para encontrar um equilíbrio no relacionamento entre fisco e contribuinte, a minha sugestão é que em matéria de penalidades, se o contribuinte agiu com lisura, abertamente, com base em interpretação razoável, que seja cobrado o imposto ou a contribuição devida, que seja imposta a incidência de juros pelo não ingresso dos recursos

no tesouro na época oportuna, mas que a minha sugestão seja que para hipóteses com este perfil apenas, não estou falando em falsidade, não estou falando em manipulação, estou falando de jogo aberto, para estas hipóteses, que a lei de procedimentos admita a possibilidade de o órgão julgador, ao decidir pela desconsideração, também decida pela aplicabilidade ou não de multas punitivas ao contribuinte.

No *paper* que foi distribuído os senhores encontram os argumentos mais amplamente discutidos, mas este é o perfil de como eu vejo a regulamentação daqui para frente. É uma proposta, obviamente sujeita a todas as críticas e sujeita a todas as objeções. Meu objetivo é um só, equilíbrio, tentar encontrar um ponto em que o relacionamento entre fisco e contribuinte não seja um relacionamento de confronto, mas que seja um relacionamento de composição.

GILMAR FERREIRA MENDES – Todos nós agradecemos a belíssima preleção que acaba de proferir o Professor Marco Aurélio Greco. Sem dúvida suscita várias indagações. O Professor Ives e eu aqui já discutíamos aspectos vários da abordagem aqui feita, que, como todos os senhores perceberam, é extremamente instigante e há de inspirar todo o debate legislativo que há de se seguir.

Muda a composição da mesa

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Dando seqüência aos debates, vou passar a palavra ao Professor Edson Rodrigues e depois ao Dr. Thadeu, mas apenas para facilitar as próprias colocações que eles apresentarão, gostaria de deixar dois ou três pontos para a reflexão geral que poderiam ser abordados no momento em que eles apresentarem.

Em primeiro lugar, não é tão tranqüilo no Supremo que a posição do Ministro Nelson Jobim seja a posição prevalecente. Sinto que a matéria é instigante, que não há posição definida, até porque por decisão anterior tem-se a impressão de que a orientação do Supremo é no sentido de que há determinados princípios que devem ser interpretados conforme a Constituição. O que seria a interpretação conforme a Constituição? É aquela interpretação em que se procura uma adaptação da legislação infraconstitucional, mesmo que não haja uma decorrência expressa das disposições, mas uma interpretação integrativa. E como duas vezes se faz menção ao princípio da legalidade, no art. 5º e depois no art. 150, e como cláusulas pétreas imodificáveis da Constituição, é evidente que a legalidade do art. 5º é diferente da legalidade do 150. E esta legalidade do 150 tem uma razão de ser, porque é uma legalidade que decorre fundamentalmente de rigor da formação dos nossos parlamentos de 1215, da Guerra dos Barões contra João-Sem-Terra, em 1214, para que se tivesse a segurança das relações entre o Estado e a sociedade. E a segurança não é só uma garantia e um direito individual, a segurança representa um dos cinco princípios fundamentais da Constituição, está no art. 5º como princípio fundamental, ao lado ao direito à vida, do direito à liberdade, do direito à propriedade, este com os limites do próprio art. 5º.

E segurança, como por exemplo apresentou o Eminentíssimo Professor Marco Aurélio Greco, no momento em que fala de um contribuinte que pensou estar cumprindo a lei e que de repente é desconsiderado, para isto é que na minha opinião – e isto tenho discutido com Ministros do Supremo – é que a legalidade colocada como o primeiro dos princípios no art. 150, é a estrita legalidade, posição de ilustres juizes como Alberto Xavier e outros que entendem fundamental que a lei tributária especifique sempre todas as hipóteses, inclusive desconsiderativas.

Lembro-me que já uma vez examinando a dissertação, a tese para Professor Titular do Prof. Marçal Justen Filho, Professor Titular da Universidade Federal do Paraná, ele falava sobre a desconsideração e reaceitava a tese de que a desconsideração pode ser por imputação normativa, ou pode ser por interpretação jurisprudencial. Mas quando há estrita legalidade, ela só pode ser por imputação normativa. Como por exemplo, temos no Direito Tributário a figura desconsiderativa da distribuição disfarçada de lucros, porque dá segurança, a segurança do contribuinte de que apesar de ele ter pensado que examinou uma questão como dizia a lei, se alguém disser: o senhor pensou há quatro anos, é evidente que a esta altura tudo o que poderia ter representado uma organização empresarial, uma reformulação de grupos pode evidentemente levar a uma situação de instabilidade e insegurança geral. Dar ao processo desconsiderativo a possibilidade de uma interpretação flexível como existe no Direito Privado, parece-me que é dar à palavra legalidade, colocada como primeiro princípio das limitações constitucionais ao poder de tributar o mesmo sentido flexível do art. 5º, que se aplica a todo o ordenamento jurídico.

E esta é a razão que eu queria trazer. Não é pacífico que o Supremo Tribunal Federal venha a considerar constitucional a norma. Só queria trazer para reflexão. Agora, em segundo lugar, gostaria de colocar também para reflexão dos dois que virão o que diz respeito à eficácia. Tenho eu impressão de que a eficácia é contida. Na medida em que a interpretação se faz, voltando à técnica exegética de conforme a Constituição, é evidente que o aspecto procedimental está vinculado ao aspecto material, quando as próprias três correntes que se discutiu muito tempo, Ricardo Lobo Torres corrente do fato gerador, da obrigação tributária e a corrente procedimentalista, a materialidade e o procedimento estavam intimamente ligados. E me parece que a eficácia não é limitada, essa é uma eficácia contida. O que vale dizer, só ganhará eficácia quando se conhecer por completo todo o procedimento. E na minha opinião, evidentemente não poderia ter sequer efeito anterior, na medida em que se discutíssemos apenas sob o aspecto da materialidade, estaríamos com a possibilidade de ter antes da Lei Complementar 104, de atingir os cinco anos anteriores, o que vale dizer, em última análise, que teríamos talvez que repensar um outro direito individual, que é o art. 5º, inciso 36 da Constituição.

MARCO AURÉLIO GRECO – Estávamos aqui e ele não deu nenhuma opinião a respeito. Eu é que estou defendendo que na minha opinião é constitucional. Ele não deu nenhuma opinião a respeito.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Perfeito. E ele não tendo dado, o que também quero deixar bem claro é o seguinte: os outros Ministros estão pensando, mas esta matéria está sendo refletida por esta linha de raciocínio.

EDISON PEREIRA RODRIGUES - Eu diria que me sinto muito à vontade, pois já dividi outras mesas de debates com o Dr. Greco, com o Dr. Ives e com outras pessoas que aqui estiveram. Não pretendo aqui fazer um exercício de dialética, porque já se esgrimiram bastante hoje pela manhã, inclusive Lobo contra Lobo, professor com aluno, com pupilo, o Dr. Heleno com o Dr. Souto Maior Borges.

Para dividir uma mesa de debates com tais autoridades é preciso muita coragem, e coragem eu tenho, o que me falta é a substância do ato. Como disse meu conterrâneo Júlio de Castilho no seu leito de morte, quando o médico lhe disse: coragem, Júlio! Coragem eu tenho, o que me falta é o ato!

Mas gostaria de pinçar alguns pontos interessantes que observamos aqui. O Dr. Pontes Saraiva, aqui presente, fez algumas colocações, que também fez o Prof. Greco, no primeiro dia, de que esse dispositivo talvez agregasse pouco à legislação que aí está. No que vimos alguma confirmação, com o Dr. Heleno hoje à tarde, em que ele dizia que essa norma antielisiva viria como uma auxiliar, vamos dizer assim. E confesso que, consultado por telefone – até nem sei se estão os Procuradores da Fazenda que me telefonaram na época quando estavam tratando dessa norma–, sobre qual era a minha opinião com relação a essa questão, eu fui muito claro, eu achava que não era a hora de se mexer nessa legislação, até porque no Conselho vínhamos, com a legislação que estava em vigência, enfrentando essas questões e, via de regra, mantendo quando dava para manter esses lançamentos. Diga-se de passagem que os nossos ilustres Procuradores, por quem tenho muito respeito porque conheço o trabalho deles, porque nos auxiliam há anos – até nós, auditores-fiscais no nosso início de carreira tivemos substancial ajuda dos Procuradores da Fazenda –, sobretudo no meu estado, façam-lhes justiça pois já em 91 ou 92 tinham um parecer muito interessante e que serviu como um marco orientador quando se iniciavam aquelas tarefas da fiscalização da desconsideração da personalidade jurídica. Ou seja, a doutrina da despersonalização da pessoa jurídica. Infelizmente, não trouxe o parecer comigo, mas confesso que ele existe e é muito bom e era um marco orientador com relação a essas questões, trazia inclusive o enfoque que o Dr. Lobo Torres hoje enfocou em relação ao posicionamento da Alemanha.

Então, façam essa homenagem aos nossos Procuradores, que já há dez anos praticamente também tinham essa preocupação com relação a essas questões.

Alguns exercícios de dialética foram aqui enfocados, eu trouxe a própria Dialética, em vez de trazer os exercícios de dialética, para me armar até os dentes com relação a algumas questões que vamos enfrentar.

Vimos o Ministro Jobim, também meu conterrâneo, reduzir praticamente à poeira uma questão tão profunda e tão delicada como esta. E acho que até nem podia ser diferente. Em se tratando de um Ministro, ele não podia enfrentar uma questão

como esta praticamente dando um veredicto da situação. Mas cheguei a me impressionar com tão boa didática dele, para um homem de recursos políticos, deputado que foi na época, ministro e outras funções, líder do partido, não podia ser diferente esse recurso de didática dele. Mas eu formulei, quando ele estava mostrando essa dificuldade – ou, para ele, facilidade, porque quando examinado caso a caso, como ele disse, formulei o seguinte juízo: aqui tem um doente com dor-de-barriga, com disenteria. E ali tem uma lista de remédios: tem ali sal de frutas, Isordil, que é para o coração, tem um calmante. E um médico, que seria o agente fiscal, vai administrar, tem que aplicar a lei, aplicar uma das receitas de bolo que ele deu ali. E o médico diz assim: o que eu tenho aqui? Dá um calmante para o cidadão. O cidadão vai ficar calminho, calminho, mas vai continuar naturalmente com uma tremenda de uma dor-de-barriga porque não vai resolver o problema dele.

Então a situação que encontramos hoje aqui é praticamente um impasse. Se esse dispositivo vai ter ou não aplicação, o tempo vai dizer. Na Espanha – gostaria até que os colegas da Espanha me corrigissem se fosse o caso, uma norma, pela pressão do próprio estado, em 63, se não me engano, foi e levou 11 anos para ser regulamentada. E me parece que um ano depois foi derogada. Pelo menos a pesquisa que fiz está a dizer isso. Quer dizer, levou 11 anos e depois foi derogada.

Então vejo o assunto com muita dificuldade, por isso na época achei que como estava, tínhamos fundamentos para ir mantendo alguns desses lançamentos. E o Dr. Pontes Saraiva colocou com muita propriedade, ele disse que isso talvez viesse até a dificultar a ação do fisco pela responsabilidade, pelas provas que teriam que fazer. E eu, como sou fiscal, sei como alguns colegas nossos estão pensando com relação a essa questão. Alguns não disseram, mas devem estar pensando assim: depois dessa exposição do Dr. Greco, não é possível mais aplicar isso aí, porque se vai ter que descaracterizar, tem que levar para um órgão, para que ele julgue se pode descaracterizar ou não a operação e só depois se fazer a autuação, então é uma norma inaplicável. O Dr. Pontes Saraiva acaba tendo razão com relação a isso, evidentemente se conformar essa situação. E não estou fazendo uma crítica, estou concordando com o senhor, acho que é por aí o caminho, dentro da legalidade não pode ser diferente. Embora eu tenha dúvida quanto à constitucionalidade, e seja esse o pensamento do Prof. Ives Gandra, também do Prof. Alberto Xavier, que consideram inconstitucional o dispositivo. E fiquei com uma certa incerteza hoje, digamos assim, quando o Prof. Souto Maior Borges se posicionou e também o Prof. Greco. E o Prof. Greco, no primeiro dia, também disse aqui aquilo que, *mutatis mutandis*, disse o Prof. Pontes. Ele disse que esta lei teve como mérito institucionalizar o debate. Acho que é o grande mérito. Eu que até era contra quando, por telefone, respondi que achava que não se podia mexer, achava bons os dispositivos do CTN, acho que ela teve mérito sim. Acho que essa discussão toda desse fórum aqui é muito importante, até porque tenho certeza que muitos colegas nossos fiscais vieram para cá imbuídos do espírito de que isso facilitaria a ação fiscal. Mas me parece que é diferente a situação hoje após isso aí, talvez fique até mais difícil.

Tivemos um caso na Câmara Superior de Recursos Fiscais, em que um planejamento não muito planejamento, eu diria, em que foram feitas 18 incorporações e desincorporações num ano. Então ,digo que houve mais incorporação do que santo de candomblé, porque 18 no ano é um negócio espantoso... E, evidentemente esse caso foi mantido, a empresa incorporava e desincorporava, quer dizer, não teve nem esse cuidado.

Em outro caso, que também foi julgado recentemente, incentivo na área da Sudam, que a empresa resolveu lá pelas tantas que tinha excesso de capital e resolveu então reduzir o excesso de capital e distribuir também para os sócios. Incrivelmente, logo a seguir, apanhou outro incentivo. Quer dizer, se tinha excesso de capital, por que pegar outro incentivo?

Então, evidentemente que esse tipo de caso, embora também bastante polêmico, não é tão simplório assim como estou colocando aqui, foi mantido no Conselho, nas Câmaras Ordinárias e, é possível que o contribuinte recorra para a Câmara Superior se tiver paradigma, mas é uma questão bastante curiosa essa também, embora me pareça que o planejamento não foi tão planejado assim.

Portanto, essas questões que estou trazendo são questões que enfrentamos no dia-a-dia. Também, Prof. Greco, enfrentamos no Conselho a questão daquela empresa que se dividiu em oito, um planejamento que não se sustentou no Conselho. Foi uma empresa que se dividiu em oito para se incluir no lucro presumido, se não me engano. Aliás, perdeu também na Justiça, tenho um acórdão em que ela também não teve êxito.

No entanto, existem outros casos em que foi descaracterizada a operação e nós entendemos que não podia haver a descaracterização. Cito um caso em que o planejamento foi feito e não havia como manter o lançamento no Conselho por uma série de detalhes. No entanto, não sei por que cargas d'água, esse contribuinte confessou espontaneamente na Justiça e foi condenado pelo crime. Mas a juíza teve a coragem, a sensatez de dizer na imprensa que o Conselho não manteve porque não tinha os dados, inclusive as provas testemunhais, que na ação penal a instrução do processo trouxe aos autos. Ou seja, em última análise, ela concorda que a decisão do Conselho foi boa e que não podia decidir de outra forma. E que, no Judiciário, mediante as provas testemunhais, aí sim foi possível então a condenação desse cidadão.

Posto isso, gostaria de salientar alguns pontos que acho interessantes num evento como este. Tenho lido o pensamento do Prof. Greco porque leio muito esses artigos da Dialética. Tenho aqui também o Prof. Alberto Xavier, e gostaria de destacar alguns pontos, sobretudo do Prof. Marciano Seabra de Godói, que é Professor de Direito Tributário na PUC de Minas, Mestre em Direito Tributário e Doutorado em Direito Tributário. Há aqui algumas colocações muito oportunas que ele fez e que me dei ao trabalho de inclusive de pinçar alguns desses pontos.

Um dos pontos que acabei de falar, apenas para confirmar, diz:

“aprovação da Lei General Tributária, art. 24.2 e sua versão original. Somente onze anos depois a figura da fraude “Ressalte-se que a figura da fraude à lei tributária foi criada no direito espanhol em 1963, data de fraude à lei ga-

nhou conotação geral, com a reforma do código civil espanhol. Em 1995 reformou-se então essa lei, no intuito de explicitar que a técnica da fraude à lei não se baseia na integração analógica da norma impositiva”.

Vejam que levou 11 anos e depois foi reformulada.

Mas não poderia deixar de pinçar um ponto interessante aqui, que o Dr. Ives transcreveu já de um autor alemão, Tipke, um aspecto muito interessante. Estamos falando em normas antielisão, em poderes para o fisco e também poderes para o cidadão contribuinte. Primeiro ele é cidadão e depois contribuinte. Estamos aí com um projeto de código de defesa do contribuinte, que acho que também para o fisco é bom. Mas aqui o Prof. Ives, transcrevendo Tipke, lá pelas tantas diz assim:

“Tipke lembra a preferência das ditaduras pelas cláusulas gerais, que passam a ser preenchidas a seu bel-prazer. Atribui-se ao regime nazista a intenção de substituir o Código Penal por um único artigo: “Quem não se comportar de acordo será devidamente punido”.

Achei interessante, Professor, e lhe cumprimento por o senhor transcrever essa questão aqui.

Também gostaria de trazer tantas outras anotações que fiz aqui e acho que tecnicamente valeria a pena ler alguns trechos do Prof. Alberto Xavier, que são muito bons, mas dado a esses poucos minutos que ainda tenho, vou ler algumas ementas de acórdãos de matérias que decidimos lá.

Então, um acórdão num certo tempo diz assim:

“Ementa. IRPJ. Simulação. É de se julgar improcedente a acusação quando se conclui que os fatos apontados pelo fisco para caracterizá-la são improcedentes uns e lícitos outros”.

Outra ementa de outro processo.

“Lucro presumido. Criação de duas empresas com o mesmo objetivo social caracteriza-se como evasão ilegal de imposto pelo que se tributam como de uma só os resultados de duas ou mais empresas constituídas e administradas pelos mesmos sócios, com o mesmo objetivo social, utilizando os mesmos equipamentos e instalações industriais e comerciais, com consumo de energia e outras despesas em comum e não diferenciadas, apropriadas por apenas uma delas”.

Outra:

“IRPJ. Transferência de receitas. Evasão fiscal. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios, que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada, lucro presumido”.

Então, é o caso de que falei.

Depois temos aqui uma série de outras ementas que também não cabe aqui discutir. Mas a verdade é que eu temia que, sendo inserido esse dispositivo, com toda essa problemática de interpretação, se há uma questão econômica ou jurídica, como separá-las, eu temia que isso fosse dificultar até mais o trabalho do fisco. E acho que o próprio Judiciário vinha, de certa forma, corroborando algumas dessas posições do Conselho, como fazem aqui algumas dessas decisões judiciais, que coletei também para que não se dissesse que não temos informações do Judiciário com relação a essas questões.

Então, diz aqui uma das ementas.

“Responsabilidade pessoal de integrante de sociedade por cota de responsabilidade limitada. Teoria da despersonalização da pessoa jurídica. Para se isentar de responsabilidade pessoal por dívidas contraídas pela empresa não basta ao ex-sócio demonstrar que foi dissolvida e que o distrato foi levado ao registro de comércio. Impõe-se demonstrar pelo menos a destinação dada ao patrimônio social, princípio da desconsideração da pessoa jurídica, que sobreleva a questão voltada ao enriquecimento injustificado, solução na espécie que encontra reforço, ademais, no que dispõe o art. 33 da Lei de Falências. Apelo desprovido”.

Temos uma questão antiga, nos Estados Unidos, no auge do racismo, foi julgado um caso muito célebre que se denominou “empresa de cor”. Ou seja, havia uma cláusula de um cidadão branco racista, que fez inserir no contrato que só venderia aquela terra para pessoas que não fossem “de cor”. E aí uma empresa comprou essas terras e ele descobriu que a empresa tinha sócios “de cor” e entrou na justiça para anular o negócio. O Judiciário americano disse que as empresas não têm cor e não anulou o negócio, não levantou o véu.

Posto isso, acabo de receber aqui o cartão amarelo, ou seja, está encerrado lamentavelmente meu tempo.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Agradeço muito ao Dr. Edison pela exposição extremamente prática e de reflexão que me fez lembrar o Guimarães Rosa quando dizia que o sapo pula não por beleza, mas por precisão. E o que estamos hoje é tentando enfrentar a forma de encontrar uma fórmula com precisão, com necessidade para equacionar o problema colocado. E é interessante notar que a impressão que sempre tivemos – fizemos uma reunião do Conselho de Reforma Tributária e Defesa dos Direitos Fundamentais do Contribuinte, da OAB/SP, que presido, para discutir, neste mês de agosto, esta questão. E alguns dos que estavam lá presentes entendiam que nós já tínhamos na legislação no passado o instrumento da simulação, que tentar uma extensão maior com normas antielisão, além dos instrumentos que já estão sendo utilizados, até jurisprudencialmente, como bem apresentou o Dr. Edison, tanto por decisões administrativas em relação a fraude à lei, ou

mesmo nos casos de simulações evidentes, é trazer algo que possa levar a uma certa insegurança e que não beneficiará nem as relações do contribuinte com o fisco e mesmo a posição do fisco, que terá uma certa intranquilidade na definição desses quadros.

E sempre lembro o último exemplo do Prof. Marco Aurélio Greco quando falou sobre a penalidade, caso em que o contribuinte entendeu que estava agindo corretamente. E é exatamente ir além dos instrumentos que já se tem, que têm sido utilizados com bastante parcimônia por parte do Conselho, que procura distinguir aquilo que vem da legislação de 1964, porque é na legislação de IPI de 64 que temos essas definições. Isso me preocupa muitíssimo, no sentido de, em vez de se conseguir trazer um instrumento a mais, o que na verdade se pode criar é uma extrema insegurança nessas relações.

Acho que a contribuição do Prof. Edison foi extremamente positiva, na medida em que mostra os instrumentos já utilizados e na minha opinião muito bem utilizados pelo Conselho.

THADEU ANDRADE DA CUNHA – Como debatedor, quero só tocar em questões pontuais. Concordo com o Dr. Marco Aurélio em quase tudo, mas ousou discordar, talvez porque ele evoluiu nos últimos dias sobre esse assunto e eu não conversei com ele, sobre a eficácia da lei. Ainda continuo em dúvida.

No que concerne à constitucionalidade, estou com o Professor Marco Aurélio e o Professor Souto Maior, não vejo inconstitucionalidade na norma.

Queria abordar alguns pontos: primeiro, a desconsideração da pessoa jurídica na lei de repressão ao abuso do poder econômico foi colocada de maneira administrativa. Se os senhores olharem, por exemplo, o primeiro texto legal que trata da desconsideração, após aquela superação eterna de que a desconsideração da pessoa jurídica era uma construção pretoriana e que não daria em sistemas como os nossos, conquanto surgir desfigurada no Código de Defesa do Consumidor, está lá muito claro: “o juiz poderá...”, no art. 21. Na Lei de Repressão ao Abuso do Poder Econômico, essa idéia me surgiu aqui agora e não tenho o número da lei porque não é da minha praia todos os dias...

MARCO AURÉLIO GRECO Lei 8.884.

THADEU ANDRADE DA CUNHA – É a Lei de Repressão ao Abuso do Poder Econômico, diz assim: “Será desconsiderada a personalidade jurídica”, o que hoje está muito tranquilo e que o Cade, que é um órgão administrativo, colegiado, poderá fazê-lo.

Queria trazer alguns pontos para reflexões dos senhores porque sou o debatedor. Depois de tanta discussão, uma coisa que me chamou muito atenção foi a apresentação do Ministro Jobim pelo caráter analítico, prático, senão ficamos como aquela crítica que fazia o Professor Souto Maior pela manhã, discutindo o etéreo, tentando colocar o mundo no jurídico, essa confusão toda que vivemos diariamente. Eu pro-

curei, a partir de algumas ponderações que tenho feito ao Dr. Marco Aurélio, ver de que forma poderíamos contribuir efetivamente para os procedimentos que se sucederão a partir de agora. De que forma? Fiquei muito a pensar como isso poderia ser feito, quais os óbices, quais as dificuldades. E tentei procurar alguma coisa que fosse próxima. Aí vou trazer aos senhores para reflexão.

É o procedimento proposto. Essa semelhança é parcial. Mas quero construir para darmos um caminho, que se vocês pensarem podemos de repente chegar a um denominador comum. É o procedimento adotado para a suspensão das imunidades das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, previsto no art. 32 da Lei 9.430. Nesse dispositivo a imunidade é afastada temporariamente para atingir o período em que a entidade beneficiária tenha inobservado requisitos legais. “Tornamos tributáveis os negócios jurídicos por ela praticado que se insiram no campo da incidência tributária”.

Naquele dispositivo não se trata de cassar a imunidade. Depois os senhores lerão com um pouco de cuidado e verão se não é o caminho. Mas descaracterizá-la em razão do descumprimento das exigências previstas na legislação de regência da matéria. *Mutatis mutandis*, entendo, se é que eu possa entender alguma coisa, eu sou absolutamente preocupado com a regulamentação desse dispositivo. Estou com o Dr. Souto Maior Borges quando ele diz o seguinte: “O parágrafo único do art. 116 não é inconstitucional, mas a regulamentação dele pode ensejar a inconstitucionalidade flagrante”. E como advogado de empresa, confesso que me sinto muito à vontade de aqui estar porque dizem que sou fiscalista, porque sou influenciado por Marco Aurélio Grego, sou influenciado pelo Dr. Ricardo Lobo Torres, então me sinto à vontade.

É quase o espírito do art. 116. Agora, observe que naquele dispositivo, enquanto na hipótese disciplinar da Lei 9.430 o ato declaratório suspensivo da imunidade é do delegado da receita jurisdicionante do domicílio do fiscalizado, isto é, a própria autoridade lançadora, cabendo ao contribuinte apresentar impugnação ao delegado de julgamento contra ato administrativo depois de já efetivada a suspensão, no modelo que vou sugerir aos senhores para reflexão, adotamos um rito mais cauteloso. Veja bem, na suspensão temporária da imunidade, trabalhamos com algo objetivamente aferível. Não é o caso do art. 116, temos algo um pouco mais delicado. É por isso que estou com o Prof. Marco Aurélio, temos que ter um órgão colegiado.

Então, no modelo sugerido, que vou ler para os senhores, adota-se um rito mais cauteloso, ou seja:

“Enquanto o órgão julgador especializado não se manifestar, levando em conta tanto a representação fiscal como as razões de inconformidade do interessado em face da proposta de desconsideração do negócio jurídico, não se efetivará lançamento algum, sem óbice porém ao prosseguimento dos trabalhos de investigação.

Isso garantiria maior segurança jurídica e também, desde o primeiro momento, um respeito ao contraditório e à ampla defesa, que me parece que é o senso comum

de todos os debates, evitando que o contribuinte sofra injusta e precipitadamente as conseqüências da desconsideração do negócio e uma autuação desnecessária. Permanece preservado, conquanto, caso seja declarada a inépcia do negócio jurídico ou efetivado o lançamento tributário o direito de defesa em todas as instâncias administrativas e judiciais.

Reitero a diferença, como dizia o Prof. Marco Aurélio com muita propriedade, desconsiderar não é apurar, é algo mais delicado. Então, como é que faríamos? Partimos da premissa de que a desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador não gera automaticamente a sua nulidade, mas apenas o descaracteriza para efeitos tributários, permitindo justamente a incidência do tributo que se desejava elidir. Esta foi a posição, inclusive deferida aqui pelo Ministro Moreira Alves, que, me permitam, achei bastante apropriada.

Nesse caso, deveria o auditor- fiscal responsável pela execução da ação fiscal efetuar representação, não a notificação, circunstanciada ao órgão colegiado, que teria competência institucional para esse fim, propondo a desconsideração do ato.

Dessa representação, seria dada ciência ao contribuinte, facultando-lhe o direito de apresentar suas razões no prazo de 30 dias, em respeito ao princípio do contraditório e à ampla defesa. O órgão julgador teria idêntico prazo para apreciar o pedido de desconsideração, bem como as razões do contribuinte, findo o qual, se favorável, editaria ato declaratório – gostaria de grifar ato declaratório –, tornando o negócio jurídico inepto quanto aos seus efeitos ou ausência dos efeitos fiscais. Em caso negativo, o despacho deveria ser irrecorrível por parte da Fazenda.

Essa é uma discussão antiga que de vez em quando volta e já foi objeto de simpósio no Centro de Extensão Universitária, do Professor Ives Gandra Martins, se o Estado, ao perder no Conselho de Contribuintes, pode ir ao Poder Judiciário. E parece que é a mesma coisa. Acho que se a Fazenda perder, não deveria recorrer.

Na hipótese de o pedido de desconsideração não ser apreciado no prazo legal pelo órgão julgador, isso implicaria reconhecimento tácito da improcedência do mesmo, sem prejuízo de eventual apuração de responsabilidade administrativa.

Essa ressalva a considero importante porque permitiria uma maior celeridade no trâmite dessa matéria. Até porque vai ter um auto, vai ter um início de um procedimento de apuração e não pode ficar de eterno esperando uma decisão nesse sentido.

Após ato declaratório que reconhecesse a desconsideração do negócio jurídico, estaria então a fiscalização autorizada a efetuar o lançamento tributário nos termos do processo administrativo fiscal, porque a partir daí voltaríamos para a questão da apuração. O Dr. Marco Aurélio tem uma frase no trabalho dele em que diz assim: o processo administrativo, do jeito que está hoje colocada, a sua regulamentação, ele não tem instrumento para analisar uma perspectiva de um caso de desconsideração, é uma perspectiva completamente diferente.

Destaque-se que tanto esse ato declaratório desfavorável como o lançamento poderiam ser objeto de simultânea impugnação pelo contribuinte ou de medida judicial à sua posição.

Gostaria que os senhores refletissem sobre isso. Fiquei um pouco tocado pela apresentação do Ministro Jobim, reitero, e pelo Dr. Souto Maior Borges. Então procurei trazer aos senhores uma reflexão de que não é tão difícil fazer. Temos um paradigma aqui, é só apartar, fazer igualzinho nas imunidades das entidades sem fins lucrativos, só que a remissão não vai ser de um órgão individual, vai ser um órgão colegiado. Acho que com um pouquinho mais de cuidado e a contribuição de todos vamos chegar a uma coisa melhor.

Era isso, o adiantado da hora não vai me permitir maiores considerações, agradeço e quero consignar o privilégio de aqui estar.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Agradeço a exposição do Dr. Thadeu Andrade da Cunha, que trouxe outros elementos muito importantes para reflexão. Em função do adiantado da hora, como há muitas questões que repetem as mesmas dúvidas, farei apenas duas questões, entregarei todas ao Prof. Marco Aurélio, que com o espírito público que o caracteriza certamente responderá a cada um dos que fizeram a questão porque deram o seu nome.

Uma delas é a seguinte: por que razão consideraria que em órgão unipessoal portanto a expressão que se utiliza é órgão unipessoal, estaria maculada pela inconstitucionalidade a detecção da figura superativa, desconsiderativa? As duas questões, e aí poderia já partir para as conclusões finais, até tecendo considerações sobre o que os outros oradores debatedores fizeram.

E a segunda é: na eventualidade de se encontrar mais do que se pretendia, isto é, o cidadão que tinha certeza absoluta de que estaria agindo corretamente e depois o ato foi desconsiderado, mas, ao contrário, de alguém que fez com a intenção de lesar, nesse caso admitiria multa de 150%?

São as duas questões que faço, procurando simplificar, das muitas questões apresentadas, aquelas que tiveram maior repetição nas suas formulações.

MARCO AURÉLIO GRECO – Por que atribuir a um órgão unipessoal a meu ver seria inconstitucional? A pergunta é, volto à premissa de raciocínio, estamos perante uma hipótese de confronto de valores, estamos perante uma hipótese em que o contribuinte, ou o terceiro, porque a lei não diz se esses atos ou negócios são apenas do contribuinte, podem ser atos ou negócios celebrados por terceiros, que tenham sido celebrados com o efeito favorável a alguém, por que este ato que foi celebrado com base numa liberdade, num direito constitucionalmente assegurado vai ser desconsiderado? Eu digo: não pode ser um órgão unipessoal, desculpem-me, mas é que meu tempo não permite que eu justifique mais amplamente, tentei justificar no *paper* que foi distribuído é porque é credor, a Fazenda é a credora do imposto. Mas a Fazenda apenas verifica a real aplicação, a adequada aplicação da legislação, ela é um terceiro perante os fatos praticados pelo contribuinte! Desculpem-me, não é terceiro, porque se fosse terceiro não precisava ter todo o aparato que ela tem, desde fiscalização, cobrança, procuradoria etc., isso é aparato do cre-

dor! Desculpem-me se sou veemente. E como é aparato do credor, não me parece que possa ficar na mão do credor a decisão de desconsiderar um ato celebrado pelo contribuinte, como não pode ficar na mão do contribuinte a decisão de dizer: meu ato é bom ou meu ato não é bom. Então temos que pegar um terceiro, ou um terceiro juiz ou um terceiro neutro colegiado. Este é o raciocínio pelo qual entendo que não pode ser um órgão unipessoal. No *paper* está mais amplamente desenvolvido.

Quanto à segunda questão, aqui também vou ser telegráfico, para mim, multa de 150% é só em caso de crime. A meu ver há uma profunda confusão gerada pela mesma palavra, a palavra fraude, que tem gerado grandes confusões, porque no art. 72 da Lei 4.502, o que está lá como fraude é a fraude com o perfil criminal, é o *malus dolus*, não é a fraude civil, não é a fraude à lei, não é o mero contorno da norma imperativa por um outro caminho juridicamente possível. O que estamos falando aqui é de fraude à lei, não é o *dolus malus*, não estamos falando de fraude criminal, estamos falando de fraude civil. Por isso que nessas hipóteses de elisão, ainda que haja fraude à lei civil, a meu ver não é caso de aplicação de multa de 150% não, tanto que a parte final do art. 42, inciso IV, da 9.430, se não me falha a memória, que remete para o 71, 72 e 73, na parte final ele diz: “sem prejuízo das outras sanções administrativas e penais cabíveis”.

Então, para mim a hipótese dos 150% é apenas no caso de crime, mesmo porque não se pode confundir dolo, que está no 72 e por remissão no 44, com intenção do negócio. Que existe a intenção do negócio, existe, ninguém nega isso, que a intenção foi realizar uma compra e venda, ninguém nega isso, mas esse não é o *dolus malus* para fins criminais. Então, acho que aí é uma confusão gerada pela mesma palavra para designar duas figuras absolutamente distantes, que é a fraude criminal e a fraude civil e é a previsão como eu a vejo.

Para não dizerem que não cumpro os meus compromissos, fiquei de responder a pergunta de ontem. Permitam-me, mas disse ontem que responderia hoje.

MARCO AURÉLIO GRECO – Foi uma pergunta feita por Augusto Melo, da Secretaria da Fazenda de Sergipe, sobre a questão da ilicitude do ato com consequências penais.

“Há muita confusão por parte dos aplicadores quando a citação tem características de ilícito penal. Comente um pouco a previsão do nosso ordenamento jurídico com a questão da cobrança do tributo, independentemente da licitude do ato, e a questão da legalização ou não daquele ato-crime, pelo fato de ter sido o tributo cobrado com a realização de todas as obrigações sociais pertinentes”.

Duas coisas. O fato de eu cobrar imposto de renda de estelionato não legitima o estelionato praticado. Este é o primeiro ponto. O saneamento da infração criminal ou é através de normas penais pertinentes, ou ela não se saneia pelo fato de eu cobrar imposto de renda sobre o produto do crime. Segundo, isso agride a consciên-

cia jurídica? A meu ver não. Não lembro o imperador romano se era o Justiniano ou o Constantino...

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Vespasiano.

MARCO AURÉLIO GRECO Sim, o Vespasiano. Que é o princípio do “não cheira”. Que ele criou um tributo sobre o uso dos banheiros públicos. E o filho perguntou: pai, você vai criar justo sobre isso? E ele respondeu: o dinheiro do tributo não está comprometido com o cheiro de onde ele vem. O fato de ser uma conduta criminal, primeiro, não exclui a penalização criminal que estiver prevista, não legitima a conduta penal e a meu ver não agride o sistema, pelo contrário, prestigia o sistema, porque senão está se dando para o criminoso a vantagem, além do produto do crime, de não pagar imposto.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Agradeço muito a palavra do Professor Marco Aurélio, apenas lembrando que Vespasiano dá início à dinastia dos Flávios em Roma, depois dos cinco Cláudios, quando fala: não cheira. Estou convencido de que as necessidades físicas não são crimes, e depois é que se estendeu o princípio mau-cheiroso daquela tributação sobre necessidades físicas para a parte criminal. E também não tenho tanta certeza se o Estado pode ser co-autor na participação do produto do crime. Essa é uma matéria que merece muita reflexão e tenho a sensação que se deu ao art. 118 do Código Tributário Nacional uma extensão maior. Mas como isto não é matéria deste debate, descomponho esta mesa e a recomponho com os próximos oradores e debatedores.

V - REPERCUSSÕES DA LEI

**OS LIMITES DA LEI REGULAMENTADORA, A
POSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO DE
PRESUNÇÕES LEGAIS E O PAPEL
DAS PROVAS INDIRETAS**

PALESTRANTE:

PAULO CELSO B. BONILHA*

*Professor da Universidade do Estado São Paulo e do Centro de
Extensão Universitária

PAULO CELSO B. BONILHA – Quero, inicialmente, pedir vênia para saudar a Exma. Sra. Dra. Maria de Fátima Cartaxo, DD. Diretora-Geral desta Casa, as autoridades aqui presentes nesta mesa e no auditório e um cumprimento especial, permitam-me chamá-los de colegas, aos funcionários públicos do Ministério da Fazenda. Também fui Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo durante 36 anos, desde os 19 anos de idade, trabalhei na Secretaria e, portanto, sinto-me um pouco em casa e também um pouco constrangido porque o meu tema está diretamente relacionado com a magnífica lição que acabamos de ouvir do Professor Marco Aurélio Greco. E para infelicidade minha, a minha exposição vai tocar em alguns pontos em que há uma divergência, um contraponto de opiniões.

O meu tema é “Os limites da lei regulamentadora, a possibilidade de criação de presunções legais e o papel das provas indiretas”. Permitam-me, inicialmente, estabelecer uma informação, uma premissa que até agora não ouvi, não assisti a todo o seminário, mas não ouvi, ninguém fez uma referência a que, afinal, o legislador inovou com as Leis Complementares 104 e 105 e adentrou o campo da investigação fiscal. Vejam bem, a Lei 105 permitiu a quebra do sigilo bancário, exatamente para ampliar a possibilidade de investigação fiscal; e a Lei 104 trouxe este parágrafo único do art. 116, que está sendo objeto deste magnífico evento, já se ouviram as melhores vozes deste país sobre o assunto, portanto, vou restringir apenas deixando de lado todas as doutrinas, correntes doutrinárias, posições, o campo amplo da elisão fiscal foi todo ele examinado, vou ficar apenas naquilo que entendo que está nesta norma, este parágrafo único do 116, que a meu ver não é propriamente um gênero norma antielisiva, a meu ver é uma espécie de elisão ou uma norma anti-simulação.

E volto ao campo do poder de investigação fiscal. As autoridades administrativas competentes do Ministério da Fazenda detêm esse poder-dever. Vejam bem, é um poder de investigar os fatos. As autoridades policiais também têm, na sua área de competência, esse poder de investigação. Os fatos relacionados com crimes e contravenções também podem ser objeto de investigação.

Por isso mesmo, como vêem, já vou visualizar este art. 116, parágrafo único, de uma maneira relativamente diferente. Sempre o enfoque tem uma perspectiva pessoal. E pretendo não me afastar obviamente dos cânones da ordem jurídica. Também sou professor de Direito, então certamente serei acusado de estar adotando uma posição, digamos, mais fiscalista.

Mas começo restringindo o efeito, que para mim é específico da norma, atingindo apenas os casos de simulação. E aí, pergunta-se, por que o legislador fez isto? A simulação, como os senhores sabem, é um defeito dos atos jurídicos, eles não tornam nulos os atos jurídicos. O contribuinte realiza os atos, os atos produzem efeitos. Se houver simulação, que é o vício da vontade, o Código Civil é que trata dessa matéria, muitas vezes esse vício, a simulação aí está configurada quando o objetivo, a vontade declarada e manifestada é diversa da vontade efetiva dos contratantes. O objetivo deles é ocultar uma outra situação e eventualmente essa situação pode ser ou estar relacionada com o fato gerador.

Então, esse ato ingressa no mundo jurídico, ele ali está, produz efeitos jurídicos e para ser anulado pela lei civil – e a lei civil fala até na Fazenda Pública – é indispensável requerer isto ao juiz. Obviamente este é um processamento complicado, é preciso provar para o juiz que aquele ato é simulação. Então o que faz o parágrafo único? Ele atribui uma faculdade, que é a da desconsideração do ato simulado para que venha à luz o ato ocultado, ou seja, aquela situação supostamente relacionada com o fato gerador de tributo.

Notem o seguinte, que aqui também se falou muito em fraude fiscal, e nós da Fazenda estamos freqüentemente tratando de falsidade documental, notas frias, recibos de despesas falsos, etc. A simulação não se confunde com a falsidade, vejam bem. Por isso, ao falar em fraude, etc., as coisas ficam nebulosas. Na simulação eu tenho um acordo de vontades, ou seja, os contratantes estão, no que na lei fiscal se chama de conluio, estão consertados, ajustados no sentido de esconder algo. Na falsificação de documentos, o falsificador age materialmente deturpando o sentido do que está escrito ou até mesmo adulterando documento. Estamos cansados de saber de documentos que são adulterados, notas fiscais, etc. Então vejam bem, a falsificação é no plano material, ela se exerce no documento, desvirtuando o seu teor ou então adulterando. Já a simulação ocorre no plano intelectual. Os contratantes ocultam uma situação. E aquela declaração de vontade manifestada, clara, num tipo de negócio normal é feita com o objetivo claro de esconder a outra, de conseguir um resultado.

Já falaram aqui de toda a teoria da simulação. E a simulação que interessa no plano fiscal não é a simulação absoluta, aquela em que os contratantes celebram um ato apenas aparente para enganar terceiros, não existe algo escondido, aquele ato não existe, é apenas um pano de fundo. Já a simulação relativa é aquela em que os contratantes utilizam um tipo de contrato e, na verdade, escondem outro. Por exemplo, para evitar uma compra e venda simula-se uma doação. E assim há inúmeros casos, há uma freqüência muito grande. Ou então, outro tipo de simulação relativa, deturpa-se um elemento, o contrato é feito mas um elemento é deturpado. Por exemplo, uma escritura de compra e venda, coisa que é comum, consta um preço que não corresponde, um preço mais baixo para evitar a tributação.

Pois bem, o parágrafo único, portanto, a meu ver não é uma norma antielisão genérica com a qual eu possa ter um instrumento para agir em qualquer caso, eu tenho um instrumento para agir nos casos de simulação.

E o Professor Marco Aurélio Greco falou com uma certa precisão que ela traz mais responsabilidade ao fisco. Sem dúvida. Tenho que na investigação, e aí entra então o *feeling* do fiscal, primeiro suspeitar da simulação e depois provar que ela existe. Primeiro porque eu acho que a situação é inversa, ele já detecta a existência de algo escondido com o objetivo de ocultar o fato gerador. Então, ao mesmo tempo a investigação é relativamente virtualmente dupla. Só que tem um ato que já está ali claro, pronto, não precisa ser investigado. Ele vai ter que investigar um ato e, à medida em que ele configurar esse ato, do ponto de vista probatório, ele já tem todos os elementos para propor a desconsideração do ato jurídico que está produzindo os seus efeitos.

E aí entra então esse problema da constitucionalidade desta desconsideração. Até então só o Poder Judiciário poderia fazê-lo. É cabível a lei complementar atribuir aos órgãos da administração ativa um ato equivalente? Em primeiro lugar é preciso ter em conta que a lei complementar atribui essa faculdade em relação ao fisco e para os efeitos tributários. Então, o fisco vai declarar a inoponibilidade daquele ato jurídico que produz efeitos em relação a ele, fisco, em relação a terceiros porventura interessados naquele ato, ou que sofram efeitos daquele ato, esta oponibilidade do fisco não os atinge, é uma oponibilidade parcial relacionada com os efeitos que interessam ao fisco, efeitos estritamente tributários. Juridicamente, este ato continua no mundo jurídico, está lá produzindo efeitos, apenas ele é afastado, agora com muito mais facilidade, pelo fisco, porque fica ele desobrigado de bater nas portas do Poder Judiciário, ele já pode fazê-lo, portanto, através de um ato seu.

E aí novamente a pergunta: mas como é, o Poder Executivo invade o campo do Poder Judiciário? Não, não é assim. O Poder Executivo tem, como todos sabem, aquele poder de autotutela, ou seja, ele tem que, obedecido o princípio da legalidade, exercer uma tutela sobre a legalidade dos seus atos e sobre os direitos do estado. Tributação é um direito, o direito de crédito tributário é um direito do Estado. Ora, a reserva de jurisdição do Poder Judiciário abrange a tutela executiva. Quando a administração se vê forçada a exigir do contribuinte o crédito tributário e este não paga, a administração não tem poder de forçar ou fazer uma execução forçada do patrimônio do contribuinte, tem que apelar para o Poder Judiciário. Mas a administração tem a autotutela declarativa, ou seja, ela tem o poder de declarar os atos ou os direitos que são seus. E aí no caso então a desconsideração é um ato que tem esta natureza, é um ato declaratório, cujos efeitos são parciais. Se ela tivesse um efeito total, aí sim estaríamos invadindo a área do Poder Judiciário. Em relação aos terceiros, que não a Fazenda, o ato continua produzindo o efeito.

Admitida essa circunscrição dos efeitos do parágrafo único, entramos então no tema da prova. E aí teremos que em seguida tratar dos limites da lei e qual a maneira de fazer atuar, como vão atuar os órgãos da administração.

Em primeiro lugar, falando da prova, sabemos que o direito, tendo em vista princípios constitucionais muito bem definidos na Constituição, assegura e procura estabelecer os fundamentos da segurança jurídica e as provas têm um papel muito importante, são aqueles elementos, aqueles objetos que dão credibilidade. O próprio nome prova, tem a mesma origem de *probo*, ou *probus*, latim, que dá a idéia de confiança, de aprovação. E qual é o papel da prova? É testemunhar, é representar a ocorrência de fatos. E os fatos se provam. E a própria expressão fato demonstra que fato é algo que fica no passado, *factum*, ou seja, as coisas acontecem num determinado momento e no momento seguinte já estão no passado e vão ficando cada vez mais para trás.

Em termos de aplicação do direito, nem todos os fatos sociais são disciplinados pelo direito. Admitamos, por exemplo, uma colisão de veículos, hoje coisa comum nas cidades brasileiras. As pessoas que passam e assistem aquela colisão, ou tes-

temunham, ou vão ajudar as pessoas que necessitam de socorro, conversam, trocam idéias, o motorista do carro amarelo foi o culpado etc. Todas estas manifestações não têm relevância para o direito. Para que as conseqüências jurídicas provenientes dessa colisão se tornem concretas, ou seja, haja aplicação do direito, é indispensável que haja a devida demonstração desses fatos, não só através da linguagem própria do direito, mas do suporte das provas, provas estas que estão previstas no sistema jurídico. O sistema jurídico já prevê a forma como nós podemos, com vistas aos fatos passados, resgatá-los para a produção dos efeitos jurídicos que lhes são próprios. É precisamente a hipótese de fatos ocultados, os fatos são ocultados pela simulação. Simuladores têm o objetivo de simular e com isto ocultar fatos que têm relevância tributária.

E eis aí novamente o papel da investigação fiscal. A investigação fiscal terá que resgatar esses fatos através de meios de prova. A documentação dos fatos geradores em geral é feita pelo contribuinte. O contribuinte é aquele que está mais próximo dos fatos geradores relacionados com as suas atividades, ou com a sua pessoa. A lei o encarrega de documentar esses fatos. Então temos, em primeiro lugar, como regra geral, o fiscal já tem o que são as provas diretas dos fatos geradores, são objetos probatórios que têm uma relação direta com os fatos, representam os fatos. Só que, vejam bem, todo este instrumental elaborado pelo contribuinte, que é uma prova pré-constituída, não é um limite ao poder de investigação fiscal. A investigação fiscal deve, inclusive, verificar a consistência dessas provas pré-constituídas e, portanto, elas não constituem um limite à ação de investigação fiscal. E aí temos então a possibilidade de falseamento das provas pré-constituídas, ou então fatos ocultados, fatos que não são documentados, fatos que são objeto de toda a gama de possibilidade de fraudes fiscais da simulação.

E aí então têm papel relevante e são o caminho da instrução probatória as chamadas provas indiretas, precipuamente chamadas também provas indiciárias. O que são os indícios? Os indícios de *per sí* não são provas, são objetos ou circunstâncias que induzem, levam o observador a uma conclusão, a um raciocínio. Em decorrência daqueles elementos o fiscal, o agente fiscal deduz, ele presume. E aí a idéia de presunção. A presunção, portanto, é um raciocínio lógico que provém de circunstâncias conhecidas, que não são o fato ocultado, mas que indicam, elas indigitam e no seu conjunto dão o convencimento probatório da existência daquele fato desconhecido.

Portanto, a prova que será utilizada no caso específico da desconsideração será, como regra, a prova indiciária. Muitos perguntariam: mas se a simulação, no caso, for muito bem urdida, será muito difícil estabelecer a configuração probatória do fato ocultado. Sem dúvida o trabalho não é fácil, deve ser um trabalho que depende da arte, não só da ciência da capacidade, mas uma certa arte, de um *feeling* que os bons fiscais possuem. E toda a situação de simulação em geral não é propriamente uma situação perfeita, em geral é uma situação forçada, uma pessoa, por exemplo, com muitas dívidas, para escapar de seus credores, pratica a simulação, venda simulada dos seus bens para diminuir o seu patrimônio. É a famosa fraude.

Mas em geral utiliza a simulação de atos que têm efeitos jurídicos, mas está oculta aquela intenção de lesar os seus credores.

Então, vejam, toda simulação em geral tem um motivo, tem uma motivação e, portanto, esse disfarce, essa dissimulação da vontade real daquele ato realmente realizado transparece, vem à tona para os devidos efeitos. E nada melhor, portanto, que a capacidade, a persistência, a arte dos agentes fiscais na sua tarefa de investigação.

Eis aí, portanto, um primeiro ponto. E eu lembro esse aspecto que é importante no tocante ao aspecto procedimental. O Prof. Marco Aurélio reputa, ao tratar do problema da procedimentalidade desta nova situação, como nós faremos isto? E ele propõe então um procedimento e uma decisão de um órgão colegiado sobre a desconsideração. A minha visão é um pouco mais pragmática, talvez, mas penso que ela não foge da ordem jurídica. A primeira é a de que na área da investigação, portanto, antes do lançamento, o Código faz menção às diligências de fiscalização, que são, como diz o art. 196 do Código Tributário Nacional: todas elas são procedimentais. Em geral a atuação fiscal mesmo nesta área bastante ampla da investigação, por razões de controle, por razões de homogeneização, também se faz através de procedimentos.

Ora, se vou investigar um fato gerador oculto, tenho em mente efetuar um lançamento. Se encontro uma situação de simulação caracterizada e tenho como fato oculto algo que pressupõe a ocorrência do fato gerador, obvia e necessariamente, eu tenho a fase de investigação e o procedimento de lançamento. O art. 142 do Código Tributário Nacional, ao tratar do lançamento, fala simplesmente procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador. Quer dizer, ele passa sinteticamente numa área que é para nós muito delicada, muito ampla, que é a da preparação do lançamento.

Ora, por que não incluir o procedimento de desconsideração no lançamento? Vou especificar da seguinte maneira: o Prof. Marco Aurélio falou, de fato, é uma situação delicada. Eu vou declarar inoponível ao fisco um ato jurídico praticado pelo contribuinte. Mas pergunto: o lançamento hoje não é a consequência, em geral, de dois procedimentos que correm paralelos? O primeiro é o procedimento tendente às apurações, investigações, tendentes à determinação do crédito tributário; e o segundo, o da imposição da sanção, se cabível, da multa. Ambos os procedimentos correm paralelos, a situação é muito delicada também, é a cobrança de um tributo, é a cobrança de uma multa, é de uma sanção aplicada ao contribuinte. Todavia, tudo isso corre unilateralmente por uma razão, estamos numa fase de investigação, numa fase inquisitória, não há necessidade, não há senão, em relação ao contribuinte, o dever de colaboração. O contraste sobre a legalidade do que a Fazenda pretende, exteriorizado no seu ato de lançamento, vai se ensejar com a notificação do contribuinte. Nesse momento sim, aí então ele toma conhecimento do que lhe é imputado e tem o seu prazo para apresentar sua defesa. Então, por que não neste momento dar-lhe conhecimento de que a administração, primeiro, por um ato declarou inoponível o ato ou negócio jurídico em relação ao fisco; em decorrência disto o lançamento.

Causa e efeito, são duas coisas que são indissociáveis. E é óbvio, é muito mais interessante para o contribuinte defender-se de uma acusação que ganha um caráter de unicidade.

A existência de procedimentos anteriores e paralelos ao procedimento de lançamento, portanto, não é coisa nova. Ao longo do lançamento eu não tenho, por exemplo, o arrolamento de bens? Se guardadas as proporções, observados aqueles limites estabelecidos quanto ao valor dos créditos, a administração pública pode iniciar um procedimento paralelo conexo com o do procedimento de lançamento, então, por que fugir de um só procedimento que atende à economia processual, que atende aos interesses do fisco e do contribuinte? Vou fazer um outro procedimento de desconconsideração? Já vimos que a administração pública pode agora, com este instrumental aparelhado pelo parágrafo único do 116, exercer essa faculdade.

E aí entra o problema do agente. Aqui já entramos então em como vamos regulamentar a lei. O Prof. Marco Aurélio, para ele é uma decisão extremamente séria sugeriu que seria muito bom, muito democrático que o procedimento passasse por um órgão colegiado, e ele vê na expressão autoridade administrativa aqui escrita não um órgão unipessoal. Portanto, a sua convicção é de que seria e deverá ser, sob pena de inconstitucionalidade, um órgão colegiado.

Data venia do Prof. Marco Aurélio Greco, se a sua tese fosse correta, não teríamos no ápice da administração pública uma pessoa na Presidência da República. Ele tanto é uma autoridade administrativa como um diretor de repartição, chefe de posto fiscal, todos são autoridades administrativas.

Portanto, não vejo absolutamente necessidade desse órgão colegiado. Primeiro porque, volto a dizer, trata-se de um procedimento unilateral. Segundo, inquisitório, trata-se de investigação dos fatos. E o direito de defesa, como fica? É claro, feita a notificação, o contribuinte toma conhecimento da desconconsideração e do lançamento conseqüente e vai se defender dos dois. Ele tem os órgãos julgadores, ele tem o Poder Judiciário.

Para terminar, em relação a este ponto poderei atribuir, a lei poderá atribuir, a meu ver temos duas alternativas: a primeira atribuir singelamente ao agente fiscal que efetua a investigação e que vai lavrar o auto de infração. Segundo, estabelecer no procedimento que este agente fiscal fará uma proposta – isto tudo internamente – a uma autoridade geral, chefe de repartição etc., e o órgão da administração ativa é que vai confirmar, vai homologar aquela proposta de declaração. Afastaria, portanto, esta idéia de um exame. Se eu der o exame, eu tenho que dar a defesa e aí então é melhor esquecermos da cobrança do crédito tributário, porque isto será procrastinado no tempo. E aí então o que a lei quis simplificar e dar um expediente mais rápido para as coisas ficará totalmente frustrado. E isto sem, a meu ver, *data maxima venia*, ofender os princípios constitucionais. Pelo contrário, estou me conduzindo dentro daqueles padrões da administração e do que está escrito na norma do parágrafo único do art. 116.

Já estou sendo, como dizia o meu antecessor, recebendo o cartão amarelo e sou disciplinado, então sou obrigado a concluir estas palavras, mas quero agradecer

a todos a paciência com que me ouviram e dizer que estas são efetivamente, como todos aqui disseram, as primeiras impressões, as primeiras conclusões que extraímos ou pelo menos passamos a entender como corretas em relação ao que está escrito.

Agradeço, portanto, a atenção de todos, meu caro Ives e desejo que a conclusão deste Seminário Internacional seja, como foi até agora, muito propícia ao estudo e ao exame de uma questão tão importante para a fiscalização. E insisto mais uma vez, não se esqueçam que aqui estamos no campo da investigação fiscal, são dois novos instrumentos de que a fiscalização vai dispor e por isso mesmo terá suas responsabilidades aumentadas. Com isto teremos obviamente uma melhoria da ação fiscal.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Agradeço ao Professor Paulo Bonilha. Terei que me retirar, não poderei também ouvir a palestra do Sr. Walter Piva, mas gostaria de deixar uma questão para o Sr. Paulo Bonilha, que é aquela em que ele disse que a norma antielisão para efeitos tributários poderia ser desconsiderada, mas os atos continuariam. Se tivéssemos a unidade de imposição, e a federação fosse um Estado unitário como poder exclusivamente do poder central, mas adotando, só para reflexão dos senhores, que os atos continuariam no plano civil, mas seriam desconsiderados no plano tributário, usando um exemplo utilizado, sem dizer qual o tributo, pelo Dr. Marco Aurélio, numa compra e venda que seria o ato efetivo pretendido que teria sido apresentado como doação, vamos admitir que a doação fosse desconsiderada para compra e venda. Se o ato no plano civil continuasse, teríamos o fisco do Estado dizendo o seguinte: se é compra e venda eu não vou aceitar porque a doação é competência minha e tenho direito aos 4%. E os municípios dirão: como foi desconsiderado, esse ato na verdade passa a ser uma compra e venda e é nossa competência. Então o contribuinte poderia ter o pior dos mundos por falta da imposição normativa a que faço menção, porque ele seria desconsiderado para efeitos do exemplo de receita, o fisco municipal diria, na verdade, isto é, como disse a receita, uma compra e venda, sendo uma compra e venda eu tenho direito ao tributo; e o Estado diria, não, o plano continua, é doação e eu tenho direito, por ser uma alienação não onerosa. E nós teríamos o pior dos mundos dado não por um legislador, não por aquelas pessoas eleitas pelo povo, não por deputados federais ou senadores, não por um órgão colegiado que examinasse, mas por um agente fiscal, que, ao entender, disse: eu desconsidero para esses efeitos, porque eu tenho um poder legislativo maior do que o Poder Legislativo, porque aí já não se trata mais de Poder Judiciário, dá-se um poder legislativo, ele vai dizer para cada relação jurídica qual é a lei aplicada de acordo com a sua interpretação.

Isto abre, na minha opinião, para o princípio da estrita legalidade, para um princípio constitucional, um campo que só poderia ser solucionado: como até agora corretamente a lei tem solucionado, distribuição disfarçada de lucros, a lei lá está, dá segurança ao contribuinte e ao fisco. Quando pegamos outras figuras

desconsiderativas, por exemplo, o problema da fraude aos credores a que fez menção o Professor Paulo Bonilha. Neste momento, temos a garantia do Código Tributário Nacional. A fraude aos credores não afeta o fisco porque existe lei. A lei em relação à imposição tributária dá toda a tranqüilidade ao fisco e toda tranqüilidade ao contribuinte.

E quero trazer um ponto, que ultimamente, tem me levado a uma certa preocupação, porque começam a haver decisões com base no art. 37, § 7º da Constituição, que cuida da responsabilidade objetiva do Estado, daquele prejuízo que pode ser levado ao contribuinte e que todas as autoridades, inclusive as fiscais, são, em ações de regresso por culpa ou dolo e no caso a culpa pode ser até a imperícia no exame podem ser responsabilizados no futuro, já que a responsabilização que pelo § 5º é imprescritível, ele pode estar aposentado e até à morte.

Como estamos com um excesso de litigiosidade no Brasil, hoje eu fazia um depoimento no Senado Federal, com a presença do Presidente do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, Dra. Fátima e Dra. Fernanda assistiram, perante uma plêiade de grandes senadores analisando a reforma do Poder Judiciário e mostrando a litigiosidade a que o brasileiro chegou. Se nós hoje começarmos a exagerar nesse potencial de, sem lei, se poder definir tantos legisladores quantos forem os agentes fiscais de 5.500 entidades federativas, porque o problema, como dizia em relação ao sigilo bancário o Secretário Everardo, com muita procedência, o Ministro Carlos Mário Veloso, que não escondeu isso numa conferência que assisti na Romênia, ele disse: a Receita Federal tem tomado muita cautela em procurar detectar os casos de sigilo bancário que mereceriam a quebra. Mas a lei permite que o último fiscal, do último município, do último fuso horário do Brasil tenha o mesmo direito. E diz ele: qual é a garantia que se tem em relação a essa profusão de litigiosidade?

Então, me parece, este é o aspecto que os Ministros estão pensando, não sei qual a posição deles, que a mim me tem preocupado como jurista, não como advogado, que levei hoje a preocupação, não sobre este caso, mas sobre a reforma do Judiciário, e esta litigiosidade, e esta responsabilização que começa a ser cada vez mais dos Poderes constituídos, de que efetivamente a imputação normativa, aqueles atos de desconsideração, de superação do ato jurídico deveriam ser diagnosticados pela Receita. E hoje, através das medidas provisórias, é muito fácil, diagnosticada a situação, caracteriza imediatamente e cria-se a norma impositiva. Essa norma impositiva dá segurança ao contribuinte, “não posso mais fazer”, e dá segurança ao agente fiscal, “posso fazer”, porque isto não acarretará nenhuma ação contra o Estado. E essas primeiras ações começam a ocorrer.

Então, gostaria de deixar para reflexão, porque considero este seminário de extrema relevância, já que se discutiu com as variadas correntes as diversas teses a respeito da norma antielisão, trazendo a experiência do direito comparado. Embora, como dizia aquele que na minha opinião foi o maior tributarista da história brasileira, Rubens Gomes de Souza, que o direito comparado é muito importante quando os sistemas jurídicos são comparáveis, quando não servem apenas como uma boa reflexão acadêmica.

PAULO CELSO B. BONILHA – Prof. Ives, já que hoje se falou em Vespasiano, Constantino, etc., eu diria em relação a essa hipótese de um contribuinte que faz um ato, paga imposto, quando aparece o verdadeiro ele tem que pagar depois, eu lembraria aquela frase latina que significa: se ele agiu de má fé ele pagou dois impostos, é claro que ele terá direito à restituição de um, mas ele vai ter que alegar que agiu dolosamente.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Dr. Paulo, esse é um aspecto relevante, mas é um aspecto relevante em que ele terá direito com uma consequência, que é a consequência que está se procurando dar, que a desconsideração do ponto de vista tributário não acarretaria uma desconsideração dos próprios atos no campo do Direito Civil.

PAULO CELSO B. BONILHA – Em relação a terceiros.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Se não descaracteriza em relação a terceiros, é evidente que os dois fiscos passam a ter o mesmo direito, o que nos apresentaria uma situação a ser solucionada pelo Poder Judiciário.

PAULO CELSO B. BONILHA – Só lembrar uma outra, fora do campo tributário, por exemplo, o Código de Processo Civil prevê que se houver a interposição de uma ação simulada – e o Prof. Ives sabe disso muito bem –, o Código de Processo prevê uma penalidade, o décuplo das custas etc., se não me engano.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Exatamente, ao litigante de má fé.

PAULO CELSO B. BONILHA – Aqui no caso é um contribuinte que usou o caminho doloso.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Paulo, a situação é diferente, porque o litigante de má fé é punido por uma penalidade específica porque é litigante, enquanto nesse caso não há punição, vai se considerar uma espécie de operação gay, é e não é ao mesmo tempo, porque ela será para um lado e não será para o outro e continuará sendo do outro.

PAULO CELSO B. BONILHA – Mas foi ele que criou essa situação, não foi o fisco.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – Se o fisco desconsiderou, só poderia haver uma solução, a desconsideração de todas as consequências. A não-desconsideração de todas as consequências pode trazer outros problemas de natureza tributária. E por esta razão, Paulo, creio que é isto que o Supremo vai ter que decidir.

Minhas senhoras e meus senhores, estou me retirando, não quero mais criar polêmica, sou o pior de todos os presidentes que já passou por esta mesa, mas, na

verdade, o que o Supremo vai ter que decidir é exatamente esse aspecto; seria mais tranqüilo para fisco e contribuinte ter, cada vez que detectada uma situação, imposição imediata, normativa, descaracterizando, com o que teríamos uma tranqüilidade nessas relações. Ou não se vai abrir um campo que vai ter que levar a uma reconsideração de toda interpretação que se deu até agora do art. 150, inciso I da Constituição, que diz respeito ao princípio da estrita legalidade. Esta indagação eu deixo para os senhores e peço que a Professora Luciana assuma a Presidência, para termos uma Presidência pacífica a partir de agora.

LUCIANA MESQUITA CUSSI – Prosseguindo no tema, teremos agora o Professor Walter Piva Rodrigues.

V - REPERCUSSÕES DA LEI

**OS LIMITES DA LEI REGULAMENTADORA,
A POSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO DE
PRESUNÇÕES LEGAIS E O PAPEL
DAS PROVAS INDIRETAS**

PALESTRANTE:

WALTER PIVA RODRIGUES*

*Professor de Direito da USP

WALTER PIVA RODRIGUES – Muito obrigado, tenho a missão de no menor tempo possível dizer algumas palavras. Não queria recuperar o duelo PUC/USP travado na manhã, mas sou obrigado a declarar que estou na mesma linha do Professor Bonilha, não obstante não tenha sido funcionário do fisco, tenho uma interpretação semelhante, o único cargo público que exerci foi como Secretário dos Negócios Jurídicos da Prefeitura, na gestão da Prefeita Luíza Erundina, ainda interinamente, na qualidade de Chefe do Gabinete do Prof. Dalmo Dalari, mas quero dizer que já vivenciei ou vivencio esses dois lados, do fisco e do contribuinte, mas quero colocar que, prosseguindo nesta linha, é um erro de perspectiva entender que apenas o contribuinte tem interesse no processo administrativo e tributário bem-sucedido. Ao contrário, o maior interessado no processo administrativo regular, até para que a inscrição da dívida tenha a presunção que decorre por força de lei, é a própria autoridade fazendária, a própria autoridade administrativa, é que tem que zelar para conduzir o processo administrativo de forma a assegurar toda ampla garantia de defesa ao contribuinte, porque, caso contrário, estará contribuindo para ajuizar uma demanda infundada, o que redundará em prejuízo para o erário público, no mínimo com honorários de sucumbência, fora outras questões.

Então, essa visão deturpada do interesse da administração fazendária, dos funcionários da administração no sentido de que tudo deve ser feito só para arrecadar é uma visão que não faz sentido no plano atual em que nos encontramos nessa questão. Então, vejo que o seminário é exatamente para isso, como se fará regulamentar esse dispositivo de lei, cujo enunciado tanto tem assustado algumas categorias de profissionais do direito.

Mas quero dizer aos senhores que, basicamente, o problema está em que os Poderes não podem ser realmente ilimitados. A autolimitação dos Poderes do Estado moderno é uma garantia já conquistada, estou imaginando então que os próprios fiscais estão interessados em construir uma solução, onde estes poderes, inclusive os poderes jurídicos, estejam perfeitamente descritos e ao mesmo tempo assegurada a impossibilidade, tanto quanto possível, de que haja excesso de poder, desvio de poder no exercício desta atividade de fiscalização e de imposição.

Então, nessa perspectiva, estou na linha do Prof. Paulo Bonilha, de que a autoridade fiscalizadora tem mais é que ter competência para pronunciar-se sobre a descon sideração, ou, como pede a lei, a dissimulação, enfrentar a dissimulação pelos caminhos normais. O mais saudável, na verdade, seria quando o contribuinte não oferecesse defesa, submeter isso de ofício a um controle de uma sessão de julgamento, quando muito, como, aliás, de forma leal, correta e sadia é o decreto que regulamenta o ICMS no Estado de São Paulo. O contribuinte é autuado pelo funcionário; se ele não apresenta defesa, de ofício se submete a um julgamento, a uma sessão de julgamento; tudo claro, pressupondo que não haja excesso de autos, haja número suficiente de sessões de julgamento para que as coisas possam ter um caráter de estrita legalidade, no sentido de que a própria fiscalização, já com o seu colegiado, fará o rastreamento do trabalho do colega que porventura tenha agido

isoladamente, como de fato é o caso de auto de infração.

Então, eu teria apenas essa preocupação de assegurar no caso de o contribuinte não oferecer defesa, submeter *ex officio* ao controle de uma sessão de julgamento. Se o contribuinte oferecer defesa, o procedimento terá os seus caminhos assegurados tanto quanto possível, inclusive a feitura de prova contábil ou o que seja. Acho que isso os julgadores administrativos, os condutores, os órgãos diretores do procedimento administrativo deveriam considerar a questão da prova nessa perspectiva de assegurar o mais amplo direito de defesa, até porque darão a certeza quase incontestável de que aquele direito do fisco restou ser definitivamente favorável ao fisco, muito embora o procedimento seja *pro domo suo*, quer dizer, na verdade o fisco tem essa vantagem de, na sua própria casa, constituir o seu crédito. Mas, acredito na medida em que vamos evoluindo, o século vai caminhando, vamos nos aperfeiçoamos todos, acredito que o funcionário pode perfeitamente deferir prova contábil, ou alguma instrução de forma a propiciar realmente um direito de defesa sólido ao contribuinte.

Nesta linha, esta lei provavelmente deverá contar, na perspectivas desses atos que estão na linha de dissimulação da ocorrência do fato gerador, com grande apoio nas presunções legais, sobretudo na chamada presunção relativa. Deveria ser até o caso de a lei dispensar do ônus da prova a pessoa a quem a presunção, ou melhor, dispensar do ônus da prova o litigante a quem interessa a admissão do fato presumido. Isto é, a lei poderia adotar a figura da presunção legal, que é tipicamente questão de distribuir o ônus da prova e aí o contribuinte teria o ônus de provar o contrário. Este seria o grande papel da presunção legal relativa, se admitido fosse. E o legislador teria que buscar então uma definição ou situações e, na verdade, se ele conseguisse enquadrar o caso concreto naquela situação prevista em lei, caberia ao contribuinte o ônus de provar o contrário. Mas aí precisaria haver então uma norma que consagrasse uma presunção relativa.

Uma outra questão que essa norma deveria contemplar é a das chamadas regras de experiência comum. Os senhores sabem que o próprio Código de Processo Civil faz referência à possibilidade de o juiz aplicar as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras de experiência técnica, ressalvadas quanto a esta o exame pericial. Penso que poderíamos trabalhar um dispositivo emparelhado a este no Código de Processo Civil, na medida em que a autoridade fiscalizadora deveria servir-se da sua experiência e daquilo que comumente acontece. Não é comum as tais dezoito incorporações, isso é absolutamente impossível, tem alguma coisa que efetivamente contribui para impedir a arrecadação do tributo. E a questão fiscal é extremamente delicada, porque este, geralmente, pode ser um instrumento para derrotar o concorrente, estas dissimulações. Isto é extremamente importante, acredito que deveríamos estar quase que trabalhando uma catalogação dessas situações, mas no campo tributário esta é uma questão extremamente delicada, na qual incidimos também quando vamos ao Judiciário, por exemplo, a gráfica, que ia ao Judiciário para pagar o ISS, quando na

verdade havia o ICMS e houve até época em que o IPI queria também fazer incidir o imposto naqueles cartões para uso próprio. Então, imagine o contribuinte que não obtivesse ganho de causa no Judiciário e logo na esquina obtivesse ganho de causa. Quer dizer, a questão tributária tem esse aspecto, que nunca vejo explorado nas nossas reflexões, nos encontros, nos seminários, esse problema, em que medida isso pode influir na concorrência, pode derrubar um concorrente.

Então, quem está com dúvida na questão do planejamento tributário consulte a Receita, exponha claramente o que quer, obtenha uma consulta. Talvez ninguém faça mais nada a não ser receber consulta, este é um outro problema, mas o instituto da consulta está à disposição de quem tenha a dúvida.

Não querendo agravar por demais o problema, o cidadão brasileiro na sua casa lança o imposto de renda, ele tem que entender aquelas normas e a insegurança é uma insegurança de cinco anos, também não tem solução para isto. Quer dizer, sob o argumento de que o contribuinte ficará na insegurança diante desta norma aberta, que seria o caso de uma norma aberta para o fisco, também é o argumento que não socorre, não impede, não deve nos comover a ponto de impedir que seminários como este não voltem a se realizar.

HELENISON CUNHA PONTES – Gostaria de começar com uma reflexão, e tenho muito mais reflexões, ponderações e inquietações sobre esse tema do que provavelmente conclusões, sobretudo depois desse agitado debate hoje aqui, sobre o que está por detrás desse debate sobre elisão fiscal. Parece que o Marco Aurélio trouxe um pouco dessa discussão, mas parece que fundamentalmente estamos diante de um dilema entre autoridade e liberdade. É esse o pano de fundo desse debate, porque quando se coloca o tema da legalidade e se identifica a legalidade com a tipicidade em seguida já se é taxado pré-jurássico, porque já não se fala em tipicidade hoje em dia, esquecendo-se de que existe a tipicidade estrutural, os tipos estruturais e os tipos funcionais, e a legislação tributária brasileira está cheia de tipos funcionais, isto é, tipos que captam os fatos tributáveis pelos efeitos e não pelos negócios, não pelas estruturas de negócios, mas pelos efeitos. Vejam, por exemplo, o art. 2º da Lei da CPMF, ela elenca os fatos geradores e diz no inciso 5º qualquer outra movimentação que tenha por efeito um dos elementos a seguir expostos. Ou seja, fatos geradores que, não obstante fatos típicos, são fatos geradores funcionais. E isso não tem nada de errado, isso não tem nada de pré-jurássico, isso tem que ser assim porque a legislação muitas vezes exige isso.

Então o debate sobre a legalidade, sobre a autoridade e sobre a liberdade me parece fundamental, porque a legalidade está por trás disso. Por que o Estado moderno se pauta pela legalidade, porque os liberais imaginaram que isso seria importante e por isso inventaram isso? Não, a legalidade existe para proteção do indivíduo e para a promoção da segurança jurídica para o Estado e para o indivíduo. A ilegalidade existe para limitar a possibilidade de ação das autoridades diante das liberdades individuais. E aqui falo como cidadão, não como advogado porque todos nós somos contribuintes.

Aqui foi trazido à baila norma geral inclusiva e norma geral exclusiva, em tema de liberdade e propriedade vigora sim uma norma geral exclusiva. Ou alguém aqui aceita ser preso por abuso de liberdade? Alguém aqui aceita ser conduzido a uma delegacia de polícia porque estaria abusando da sua liberdade? Ninguém abusa de liberdade, o que se faz e o que está regulado aqui é regular fatos simulados, fatos que não correspondem, declarações de vontade que não correspondem aos fatos. E disso o Conselho de Contribuintes sempre tratou, as autoridades fiscais deste país sempre enxergaram com muita prudência, com muita inteligência, com muita cautela, isso sempre chegou aos Tribunais, isso sempre foi confirmado pelos Tribunais. As hipóteses de simulação quando levadas aos Tribunais via de regra são confirmadas por eles. O Dr. Edison trouxe aqui uma coletânea de decisões mostrando que o Conselho de Contribuintes todo dia aprecia esse tipo de situação, sem precisar de conceitos como fraude à lei, analogia. *Data venia*, parece-me um debate que não vai trazer muito para a operacionalização dessa regra. Preocupo-me mais em operacionalizar essa regra do que em discutir a natureza jurídica dela, se é anti-simulação, se é antielisão, nós temos que discutir é como vamos operacionalizar essa regra. O fisco até hoje não tinha uma regra dessa, as autoridades administrativas não tinham uma regra que lhes permitisse claramente desconstituir os atos; agora tem, então vamos debater, vamos ter um elenco de hipóteses diante das quais vai haver a inversão do ônus da prova, vamos ter um elenco de indícios diante dos quais a autoridade poderá instaurar um procedimento de desconstituição, vamos ter um órgão coletivo que vai apreciar essa desconstituição. Essa é a nova realidade que está presente, agora, temos que ter parâmetros.

Com base em que os fiscais da Receita Federal vão desconstituir os atos? Com base em quê? Motivos de economia tributária, é esse o novo parâmetro de averiguação da licitude e da ilicitude? Analogia não está mais vedada, então combate a analogia? Vamos ver o que o Judiciário diz de analogia. Tenho um certo receio de que o Judiciário vai engolir essa história de que agora a analogia no Direito Tributário pode.

Preocupo-me em apreciar essa regra sob o prisma da segurança jurídica, porque fui Procurador da Fazenda Nacional e cansei de ver autos de infração serem derrubados no Poder Judiciário por filigranas, por interpretações da legislação muitas vezes equivocadas. Então, se nos pautarmos por uma interpretação que traga segurança, outro dia eu falava em segurança jurídica e alguém me dizia: o que é segurança jurídica para você? Segurança para mim é saber o que é proibido, o que é permitido e o que é obrigatório. Se eu não sei o que é permitido, proibido ou obrigatório, não estou no reino da segurança jurídica. Se tenho uma regra diante da qual não sei o que devo fazer, desculpe mas não tenho segurança jurídica. Se não consigo prever qual vai ser a ação estatal, não tenho segurança jurídica. A segurança jurídica está ligada à previsibilidade da ação estatal. É por isso que o elenco de hipóteses me parece algo necessário nesse caso, porque o contribuinte vai saber, se ele fizer algo daquelas hipóteses, ele vai estar submetido a um procedimento de desconstituição.

Temos aí o exemplo do sigilo bancário. O contribuinte sabe que se estiver dentro daquelas hipóteses ele vai ter seu sigilo bancário quebrado. Parece-me que isso traz legitimidade para o procedimento e traz segurança para o procedimento, parece-me que isso é *fair* dentro desse ambiente de transparência que agora reina entre o fisco e o contribuinte, duvido que isso reine muito tempo, quando essas questões começarem a chegar ao Judiciário volta o debate da guerrilha fisco e contribuinte que muitas vezes se instaura. Mas me parece fundamental desmistificarmos essa regra. Não vejo nessa regra o mito que muita gente vê. Parece-me que esta é uma regra anti-simulação, deixa clara a competência da autoridade administrativa.

Mas o debate entre liberdade e autoridade traz de volta o tema legalidade, por mais que isso pareça pré-jurássico. Não entra na minha cabeça que alguém possa exigir tributo de um indivíduo com base no princípio da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva é uma norma dirigida ao legislador. Quais são os índices de capacidade contributiva? Alguém pode pagar mais imposto de renda porque tem uma Mercedes, ou porque tem um apartamento na Vieira Souto? Só paga se a lei disser: se tiver um apartamento lá vai pagar mais, se tiver uma Mercedes vai pagar mais. Os índices de capacidade contributiva são veiculados pela legislação, não há outro jeito. Ou vamos deixar na cabeça de todos os intérpretes aplicadores do Direito Tributário a averiguação do que é ter capacidade contributiva ou não. Talvez um desavisado diria: aqui estamos diante de uma série de pessoas com capacidade contributiva, porque em vez de estarem trabalhando estão aqui ouvindo e debatendo temas jurídicos. Por que ninguém faz isso? É porque não tem lei que diga.

Então, a legalidade, *data venia* dos que pensam em contrário, ainda é causa do fato gerador do tributo. A capacidade contributiva é um mandamento dirigido ao legislador. O legislador tem que captar os índices de capacidade contributiva. Não cabe ao intérprete captar, porque se isso acontecer acabou a legalidade. Não estou falando em tipicidade, estou falando em legalidade. Quero pagar tributo com base em lei, se o fato gerador vai ser estrutural, ou se vai ser funcional, esse é outro debate. Se vamos admitir o fato gerador funcional, e já admitimos, temos várias hipóteses na legislação onde a tributação se dá pelo efeito do ato e não pela estrutura negocial, então esse debate sobre norma antielisão está muito mitificado.

Vamos encarar essa norma – gostei muito da exposição do Dr. Edison – com realismo, porque o Conselho de Contribuintes, as autoridades fiscais deste país sempre souberam quando estão diante de casos de simulação, sempre souberam quando estão diante de casos de fraude, quando estão diante de crime e isso não vai resolver o problema do Direito Tributário Brasileiro, isso não é uma norma geral inclusiva que traga ao debate ou que coloque em oposição o princípio da capacidade contributiva como princípio da legalidade. Não vejo nenhuma oposição entre capacidade contributiva e legalidade. Para mim a capacidade contributiva não rivaliza com a legalidade, ela se viabiliza pela legalidade, ela se veicula pela legalidade, ela se instrumentaliza pela legalidade, eu não pago tributo com base em capacidade contributiva, portanto, não posso opor capacidade contributiva à legalidade. Eu te-

nho que exigir da legalidade que ela tenha a capacidade contributiva e não opor a capacidade contributiva à legalidade, senão todos serão obrigados a pagar tributo com base em capacidade contributiva, vamos alterar o art. 150, I da Constituição. O que está na Constituição é que todos são obrigados a pagar tributo com base em lei. Então, estamos diante da interpretação da lei.

E aqui chamo atenção mais uma vez, porque esse é um caso típico de onde só podemos ter uma conclusão diante dos fatos. São os fatos que vão me dizer caso a caso onde há simulação, onde é necessária a desconstituição dos atos, onde não é necessária. Não podemos ter uma regra geral inclusiva que resolva todos os problemas, como se isso fosse a salvação do Direito Tributário, como se isso resolvesse todos os problemas do Direito Tributário, porque não resolve. Os casos de simulação são levados ao Poder Judiciário e são rotineiramente resolvidos com absoluta tranqüilidade, sem precisarmos de debates de normas antielisão, porque *data venia* dos que pensam em contrário, para mim também não é regra antielisão, para mim isso é uma norma anti-simulação.

Feita essa ressalva breve, vou passar ao tema da prova. Acho necessário, importante, até em função das premissas que adotei, que a legislação venha a estabelecer um elenco de situações. Agora, para mim me parece que esse elenco de situações implique inversão no ônus da prova, porque se implicar aí eu mudo de novo a faceta autoridade e liberdade, eu coloco a liberdade em segundo plano. Se é função da autoridade administrativa verificar a ocorrência do fato gerador e fundamentar o lançamento, ela tem que pelo menos mostrar fática e fundamentadamente a presença do requisito. Temos exemplos na legislação quando não estamos diante de casos de omissão de receita, todos que trabalham com Direito Tributário sabem. Cumpre ao fiscal mostrar a existência fática daqueles requisitos previstos na legislação. Provados uns daqueles requisitos, dá-se a consequência, lançamento com base na legislação, presunção de omissão de receita. Mas o indício tem que ser fundamentadamente provado. O Conselho de Contribuintes tem uma jurisprudência também nesse sentido, quando não há prova fática fundamentada de que havia a presença daquele indício captado pela legislação não subsiste o lançamento. Aqui me parece também a mesma situação, a legislação pode trazer um rol de indícios diante dos quais poderá ser desconsiderado o ato ou negócio jurídico. Agora, não basta alegar que há o indício, precisa provar faticamente. Como o contribuinte vai poder se defender? Como ele vai provar que realmente existia?

E dou um exemplo de quais são os parâmetros para provar que aquele indício existiu ou não. A maioria dos planejamentos tributários é feita através de operações societárias, cisão, incorporação, fusão, todos sabemos. Vou à legislação comercial e vejo que uma operação dessas tem que ter uma justificação. Então tenho lá um documento de justificação, a empresa "a" vai decidir incorporar a empresa "b", art. 225 da Lei das S/A, porque quer reduzir custos tributários, ponto. Isso é simulação? Isso permite a desqualificação do ato? Qual é o parâmetro para averiguar a licitude do motivo?

Então, só isso já me permite concluir que preciso de um elenco da legislação. Porque se a legislação disser: você não pode fazer operação de cisão e incorporação para reduzir custo. Ok, sei que se eu fizer isso vou ter meus atos desconstituídos. Eu tenho a consciência de qual vai ser a ação que o Estado vai tomar contra mim.

Então, mais uma vez volta, nós temos legalidade e segurança jurídica para os dois lados, fisco e contribuinte. Debati outro dia esse assunto com uma amiga da Receita e ela me dizia: mas o problema é que os fiscais não sabem quando fazer, porque não existe um catálogo, um rol. Então façamos o rol, não fizemos um rol do sigilo bancário? Façamos um rol, vamos dar segurança jurídica a ambas as partes para que o procedimento seja *fair*, seja justo.

Para concluir, só queria deixar mais uma vez assentado que esse elenco de hipóteses, na minha opinião, não deve constituir inversão do ônus da prova, porque aí me parece que a regra perde completamente a operacionalidade, porque aí vamos ter que discutir sobre o óbvio, vai inverter o ônus da prova para o contribuinte provar que a declaração que ele fez no documento de justificação é verdadeira. Ora, se ele tinha três empresas e disse lá no documento de justificação que ele fez aquilo para redução de custos, como é que ele vai provar o contrário?

Então me parece que deve-se partir da prova direta, que são os elementos, os documentos, a contabilidade etc. e a partir daí vigora o princípio da inquisitorialidade. Ou seja, o fiscal é livre para colher indícios diversos, desde que aquela coleta de indícios justifique-se para desfazer, retirar a veracidade, o embasamento fático daquela declaração que foi colocada na operação comercial. Parece que essa competência administrativa permite à autoridade administrativa averiguar livremente se há uma desconexão entre a declaração de vontade e a realidade. Quando essa hipótese ocorrer e nessa hipótese houver a finalidade dissimulatória como elencado na legislação, aí sim estaria autorizada a desconstituição dos autos.

ENCERRAMENTO

MARIA DE FÁTIMA CARTAXO – Antes que a Presidente da Mesa proceda ao encerramento formal desta sessão final deste nosso Seminário, gostaria de refletir com vocês sobre três aspectos neste último momento destes três dias em que estivemos juntos.

O primeiro deles é que em geral as palavras finais são sempre de parabenização, de agradecimento e de abertura para os próximos passos, ou seja, para os desdobramentos deste evento. Agradecimento inicial a todos aqueles que se envolveram com a Esaf na organização deste seminário. Queria, de uma maneira muito peculiar e muito empenhada, dizer que a equipe da Escola esteve dedicada praticamente todo esse tempo para que vocês tivessem o melhor que pudéssemos dar.

E acho que na pessoa da Diretora-Geral é muito pouco, queria pedir um pouco a paciência de vocês e chamar aqui à frente aquelas pessoas que diuturnamente estiveram dando o melhor de si para que tivéssemos um nível de seminário como este, para que não possamos fazer injustiça, até anotei as áreas mais diretamente envolvidas.

Queria, de uma maneira muito carinhosa, parabenizar a Receita Federal, que é a nossa casa, na pessoa do Dr. Everardo Maciel, que teve essa brilhante iniciativa de promover essa ampla discussão sobre elisão fiscal, e a Luciana, que foi a coordenadora técnica e científica desse programa, pela sua competência, pela sua habilidade e pela sua dedicação. Estivemos por três meses trabalhando juntas na organização, mas a ela também queria creditar todo o sucesso de conteúdo, de organização, da seleção dos participantes que tivemos aqui. E dizer que estamos de parabéns também, nós participantes, incluo-me entre vocês porque assisti a muitas das palestras.

Este auditório, Prof. Bonilha, Prof. Piva, Dr. Almir, é um auditório muito selecionado. Tenho aqui um retrato dele, nós temos 333 participantes, temos aqui pessoas que ocupam cargos muito elevados na Secretaria da Receita Federal. Só da Receita Federal temos aqui 138 auditores fiscais, 19 administradores tributários que ocupam cargos de superintendente, coordenadores, delegados de julgamento, delegados da receita, conselheiros dos conselhos de contribuintes, procuradores da fazenda nacional nós temos 46, auditores das secretarias de fazenda dos estados nós temos 42, temos membros, participantes de outros órgãos públicos em torno de 38 pessoas, da AGU, Ministério Público, professores universitários, do setor privado 37 pessoas. Isso tudo demonstra uma audiência eclética e produtiva.

Por fim, gostaria, nessas palavras finais de agradecimento, registrar uma reflexão sobre o processo de conhecimento. Isso é um vício de professora. Toda vez que chegamos num evento observamos as primeiras palavras, as primeiras perguntas e as últimas. Se tivéssemos invertido a programação e tivéssemos tratado da Lei Complementar 104, tenho certeza que não teríamos o nível de aproveitamento que estamos tendo agora. Comentava com o Prof. Di Pietro e ele dizia que estava impressionadíssimo com o nível de intervenção dos participantes. Vocês perceberam que as

intervenções, os questionamentos foram crescendo em aprofundamento e em compreensão e isso mostra que quando se tem um grupo pensando conjuntamente o conhecimento se multiplica, porque o conhecimento é uma das poucas coisas que ao se dividir não diminui, ele se amplia.

E sobre o conhecimento é a minha reflexão final deste dia, que gostaria de encerrar com as mesmas palavras que o Prof. Souto Maior Borges abriu um seminário muito importante como este, feito pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o Dr. Almir deve se lembrar, ele abriu dizendo que “pensar é um ato de agradecimento. Mas por que um ato de agradecimento? Um ato de agradecimento a todos que pensaram antes de nós, um ato de prestígio à boa tradição do pensamento, da ciência e da doutrina”. E queria agradecer a vocês pelo conhecimento que se produziu aqui neste Seminário durante estes três dias. Muito obrigada.

LUCIANA MESQUITA CUSSI – A Dra. Fátima praticamente me roubou todas as palavras, todos os agradecimentos, todos os pensamentos, mas gostaria de deixar registrado aqui que achei este encontro extremamente profícuo. Todos nós temos consciência do porquê do surgimento dessa norma antielisão, do contexto atual, da nova ordem econômica, da globalização e para onde isso nos leva, que mudanças, que paradigmas vão ser quebrados no Direito e a necessidade de que estejamos engajados neste projeto, que não é só um projeto da legislação brasileira, também temos isso no cenário internacional.

Creio que está na hora de fazer alguma coisa, realmente de fazer acontecer, porque fechar os olhos a essa realidade seria continuar dando um prêmio à esperteza.

Nesse sentido, agradeço muito a participação de vocês, a todos os funcionários da Receita que se engajaram neste encontro, que aqui estiveram, os superintendentes, delegados, delegados de julgamento, que afinal de contas o trabalho vai voltar para vocês e espero que volte de uma maneira boa de se tratar, que tenhamos competência para fazer essa legislação.

Agradeço à Esaf pela excelência do encontro, acredito que todas as nossas ansiedades foram resolvidas e espero que da maneira mais tranqüila possível.

ANEXO

**TEXTOS DISTRIBUÍDOS
PELOS PALESTRANTES**

ASPECTOS ECONÔMICOS DA ELISÃO FISCAL

Luiz A. Villela

A abordagem econômica da tributação está centrada em dois aspectos da questão: eficiência e equidade, sendo que no caso do setor produtivo este último aspecto inclui a igualdade na competição. A competição injusta pode ensejar a vantagem do ineficiente sobre o eficiente, promovendo o mau uso dos recursos da sociedade.

A função essencial do sistema tributário é transferir recursos do setor privado para o público, para possibilitar a ação do Estado. Ao cumprir essa função, o sistema tributário afeta a distribuição de renda da sociedade e modifica os sinais provenientes do mercado que informam as decisões dos agentes econômicos.

Os efeitos negativos não intencionais da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, que inibem o uso eficiente de recursos ou prejudicam a distribuição de renda, acabam reduzindo o bem-estar da sociedade, e por isso são chamados de “peso morto” do tributo. Com maior ou menor intensidade esse efeito está sempre presente, mas é especialmente intenso quando há tributação cumulativa, sonegação ou elisão de impostos.

Do ponto de vista social, o montante de recursos extraído do setor privado através de impostos não altera a quantidade de recursos da sociedade, apenas determina que o uso dessa parcela extraída, que antes era privado, passa a ser público.

Do ponto de vista do agente privado, o tributo é uma contribuição compulsória que dificilmente tem uma correspondência biunívoca com os benefícios provenientes da ação do Estado. Mais que isso, o agente privado sabe que o fluxo de benefícios que recebe não será afetado significativamente pelo montante de tributos que ele paga, estimulando-o a um comportamento de “carona”.

Todos os agentes econômicos reagem à tributação, pois pagar impostos resulta em custo e implica na redução de sua renda disponível. Por isso, como qualquer outro custo, o agente privado procura reduzi-lo. Os caminhos para isso são a transferência, a elisão ou a evasão.

Transferir a carga do imposto para outro agente privado depende das condições do mercado, de sua posição nele, e da situação macroeconômica do país. As chances de transferir adiante o ônus fiscal são menores quanto mais competitivo for o mercado, quanto menor a inflação e quanto mais recessiva a atividade econômica.

A transferência de impostos não altera o volume de recursos arrecadado pelo Estado, embora tenha efeitos econômicos. Já a elisão e a sonegação têm efeitos deletérios sobre a atividade econômica (competição desleal) e reduzem a arrecadação tributária, inibindo a capacidade do Estado de prover bens públicos.

A evasão de impostos, seja ela ilegal ou não, é um processo auto-alimentado. Os contribuintes corretos atuando em mercados com forte evasão são permanentemente “tentados” para poderem sobreviver em condições de competição desleal e, para piorar a situação, há uma tendência à elevação das alíquotas dos impostos para compensar a queda de arrecadação decorrente da evasão. Isso aumenta o “prêmio” à evasão e leva a um círculo vicioso.

Um sistema tributário de boa qualidade deve permitir que sejam arrecadados os volumes de recursos necessários ao financiamento do Estado, da forma mais

justa e eficiente possível. Isso significa, entre outras coisas, uma legislação que minimize os efeitos negativos não intencionais que os tributos têm sobre os agentes econômicos, respalde a ação fiscal de combate à sonegação e evite ao máximo as brechas legais que permitem a elisão fiscal.

A relação de cooperação entre o fisco e os legisladores deve ser intensa, pois os fiscais, em geral, são os agentes públicos que melhor conhecem as possíveis brechas legais que protegem e dificultam a identificação de sonegadores ou que são usadas para o planejamento tributário e a elisão.

A melhor forma de se evitar as brechas legais nocivas à tributação é ter um sistema tributário razoavelmente simples, porém sem simplismo, característica geralmente proposta por indivíduos ingênuos ou simplórios. São geralmente os desvios das normas gerais com o objetivo de contemplar situações especiais que acabam complicando as regras e permitindo campo fértil para a sonegação e a elisão. A prática indica claramente que nos sistemas tributários complexos e pouco transparentes prolifera a elisão fiscal.

Nos Estados Unidos, por exemplo, as 1,3 milhões de declarações apresentadas em 1995 pelos contribuintes com renda superior a US\$ 200.000, que constituem apenas 1% dos contribuintes, foram responsáveis por 40% dos rendimentos relativos a bônus municipais (isentos do IR) e a 50% das deduções de perdas de sociedades fechadas ou firmas individuais. Isso é apenas um indicativo de como os dispositivos especiais acabam beneficiando os segmentos mais abastados de contribuintes e promovem distorções na progressividade do tributo.

Em 1998, o Comissário do Internal Revenue Service, Charles Rossotti, em depoimento ao Comitê de Finanças do Senado, informou que a elisão (avoidance) e evasão (evasion) custavam cerca de US\$ 195 bilhões por ano, correspondendo a US\$ 1.600,00 a cada contribuinte. Essa era a conta que pagavam os bons contribuintes pelo fato de que outros não pagavam o que deviam, seja por meios lícitos ou não.

Embora a primeira experiência americana com tributação da renda date da Guerra Civil¹, somente a partir de 1913, com a aprovação da 16ª Emenda Constitucional, o IR foi formalmente adotado. Já nessa época se dizia que seria um imposto sobre a renda de gente honesta com maior ou menor isenção da renda dos “picaretas”. Assim foi que, em 1933, o povo americano ficou chocado ao saber que J.P.Morgan e seus 20 principais sócios em Wall Street não haviam pago imposto de renda nos 2 anos anteriores.

O comentário de J.P. Morgan na época foi: “O Congresso deveria saber como cobrar impostos, e, caso não saiba, então um homem seria um tolo se pagasse impostos. Se erros estúpidos são feitos, cabe ao Congresso retificá-los e não ao contribuinte”.

¹ Instituído em 1861, com alíquota de 3% e elevado piso de isenção, foi abolido após a guerra, em 1872.

A busca pelo aperfeiçoamento do sistema tributário, combinado ao processo político, pelo qual se procura acomodar os interesses dos patrocinadores e financiadores de campanha, foi introduzindo numerosos dispositivos para lidar com “situações especiais”, tornando-o cada vez mais complicado. Uma verdadeira charada que apenas uns poucos especialistas conseguem desvendar².

O Formulário 1040 (declaração básica do IR) vem acompanhado de 10 anexos e de um manual de instruções com 72 páginas, no qual se estima que o tempo para preenchimento do formulário simples seria de cerca de 13 horas. Caso o contribuinte tenha diversos tipos de rendimentos e tenha de preencher todos os anexos, o tempo estimado é de 56 horas! A primeira lei de imposto de renda americana foi de 1913, mas o Congresso a modificou 75 vezes de lá para cá. A versão original tinha 18 páginas, enquanto que o **Internal Revenue Code** atual, dependendo da edição, tem mais de 17.000 páginas!

Além das variadas disposições especiais, os incentivos fiscais constituem brecha legal que geralmente criam ou protegem a ineficiência econômica através de ganhos financeiros concedidos a segmentos do setor privado. Prejudicam a competitividade e tornam complexo o sistema tributário, freqüentemente beneficiando, não intencionalmente, certos agentes econômicos.

A globalização, a intensificação do comércio internacional e a remoção de controles e barreiras ao livre movimento de capitais têm promovido o desenvolvimento, mas também têm dado margem ao crescimento da elisão e evasão tributária.

Uma grande e crescente parcela do comércio internacional hoje corresponde à transferência de mercadorias e serviços entre filiais de empresas multinacionais. Para a determinação das obrigações tributárias em cada jurisdição, o valor correto deve ser atribuído a essas transações para evitar a evasão ou a dupla tributação (que prejudica o comércio mundial). Os preços de transferência nessas operações podem divergir dos preços de mercado, seja por razões mercadológicas, de política financeira ou para minimizar a incidência de impostos.

Esse elemento de interdependência, introduzido pelas economias cada vez mais globalizadas, determina que não basta o sistema tributário do país ser de “boa qualidade”, isto é, com o menor número de brechas possíveis que ajudam a mitigar as possibilidades de planejamento tributário, elisão e sonegação fiscal. Na medida em que outros países tenham tratamento tributário diferente, seja nas definições de bases, alíquotas e provisões especiais, as transações internacionais permitirão novas brechas e oportunidades para a redução do ônus fiscal.

A lei de Sigilo Bancário Norte-Americana de 1970 determina que todos os bancos americanos informem ao IRS o valor dos depósitos e dos rendimentos de juros

² Segundo estimativas de alto funcionário do IRS, cerca de 4 milhões de pessoas nos EUA vivem em função da indústria do pagamento de imposto. São indivíduos e firmas, entre contadores, advogados, analistas de sistemas e outros, dando consultoria, desenvolvendo softwares, etc., para que os contribuintes cumpram com suas obrigações tributárias e minimizem o ônus fiscal.

pertencentes a cidadãos norte-americanos. Contudo existem cerca de 40 “paraísos fiscais” pelo mundo afora, entre Andorra, Bahamas, Vanuatu e Ilhas Cayman, onde o Fundo Monetário Internacional estima estejam depositados cerca de US\$ 4,8 trilhões.

As empresas, principalmente as multinacionais, são as grandes beneficiárias do processo de globalização e as possibilidades criadas para diminuir o pagamento de impostos. Assim, entre 1990 e 1997 a carga tributária média do contribuinte pessoa física americano subiu de 13% para 15% (US\$ 80 bilhões a mais), enquanto que a tributação do lucro das corporações caiu de 26% para 20% (US\$ 60 bilhões a menos). No ano passado houve uma notícia no New York Times informando que 6 grandes companhias de seguros norte-americanas não pagavam mais imposto de renda, pois haviam mudado sua sede corporativa para as Bermudas. Caso as demais fizessem o mesmo, as perdas de receita seriam de US\$ 7 bilhões anuais.

Em 1990 cerca de 90% dos lucros das corporações norte-americanas eram tributados, proporção que caiu a menos de 70% em 2000, apesar do aquecimento da economia naquele ano. Um estudo de 200 grandes empresas americanas feito em 1993 indicou que, na média, as empresas multinacionais com subsidiárias em mais de 5 regiões logravam reduzir o pagamento de impostos a 51,6% do que o montante que normalmente seria devido.

A cooperação tributária entre os fiscos dos diferentes países tem sido o caminho trilhado nos últimos anos para combater a elisão e a evasão. Por razões óbvias a OECD tem tido um papel de destaque nesse processo, promovendo encontros, estudos, acordos e guias metodológicos e de melhores práticas.

Na medida em que continuam sendo significativas as diferenças no tratamento tributário entre os países, sempre haverá a possibilidade de elisão e planejamento tributário, isto sem desmerecer a importância da cooperação internacional entre as administrações tributárias e sua ação pela eliminação de paraísos fiscais, contas bancárias numeradas e a dedutibilidade dos pagamentos de propinas e subornos, entre outras.

Apesar dos avanços na integração econômica, as nações mantêm guarda de sua soberania política, pois ninguém deseja perder o poder de determinar sua política econômica. Assim, embora sejam crescentes os mecanismos internacionais de coordenação de políticas na área comercial, por exemplo, têm sido muito limitados os avanços em matéria econômica, especialmente na área tributária. Na verdade, o que se percebe é uma competição tributária entre os países, cada qual tentando atrair para si parcela maior da base tributária global.

Da mesma forma que existe competição na área comercial, e existe competição desleal com a prática de *dumping* e a concessão de subsídios, por exemplo, também existe uma competição tributária indesejável ou predatória, com os paraísos fiscais e os regimes tributários preferenciais. Além disso, os países são diferentes, assim como as aspirações de suas sociedades, implicando em necessidades de gastos e cargas tributárias diferentes.

Por razões óbvias, a harmonização dos diferentes sistemas tributários não é

factível, pois demandaria um nível de padronização da tributação de mercadorias, da renda e do capital que seria considerada inaceitável por países soberanos. Contudo, uma convergência de políticas através da coordenação, cooperação e convivência pacífica, em sintonia com as forças de mercado e refletindo as especificidades de cada país, parece ser a melhor solução para mitigar as brechas que abrigam a elisão e evasão fiscal.

Washington, julho de 2001

ELISÃO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO

(A experiência portuguesa)

Vasco Branco Guimarães

1 Introdução. 1.1. A delimitação do objeto. 1.2. As figuras e conceitos próprios do direito tributário. 2. As normas antielisão no ordenamento jurídico português. 2.1. As questões substanciais e de interpretação que se suscitam. 2.2. Questões processuais. 3. Um contributo teórico para o debate sobre as normas antielisão: um direito subjetivo da AF. 3.1. Conseqüências da posição ao nível do princípio da legalidade. 3.1.1. A discricionariedade técnica. 3.2. Os direitos do contribuinte. 4. As normas antielisão como paradigma da crise dos sistemas fiscais. 5. Conclusões. Anexo: guia tipológico comparado da utilização das normas antielisão.

1. Introdução.

As economias empresariais competitivas pressupõem cada vez mais uma correta previsão e conhecimento dos mercados e das restrições e encargos econômicos que a atividade produtiva e geradora de lucros vai enfrentar. De entre os encargos que são necessariamente previstos ressalta a carga fiscal que incide sobre o negócio ou ramo de atividade a desenvolver. A questão fiscal é em muitos dos investimentos nacionais ou internacionais o elemento decisório para uma opção de investimento¹. Ora, se acrescentarmos a esta primeira asserção essa outra de que o investimento estruturante, dinamizador da economia e criador de emprego é de origem multinacional verificaremos que a questão do planeamento fiscal está na primeira linha das preocupações dos técnicos e empresários que fazem um plano de investimento.

Podíamos começar por aceitar que o custo fiscal tem de ser previsível e equacionado no exercício de qualquer atividade econômica.

Um estudo econômico de investimento pressupõe uma tentativa séria de diminuir os custos e maximizar os lucros. Nesse contexto o planeamento fiscal é um passo sério e indispensável para o sucesso de qualquer atividade empresarial²

Num contexto de economia de mercado e de livre concorrência em que se revelam e reforçam as vantagens comparativas e absolutas das empresas e dos espaços econômicos num processo que se designa vulgarmente por globalização a questão do planeamento fiscal ganha particular acuidade e importância porquanto o processo de globalização de uma economia leva ao conhecimento de outros espaços e oportunidades econômicas onde se revelam espaços de tributação menor ou mais favorável que as empresas são levadas a acolher como opção de investimento. Este processo conduz a uma diminuição de receitas fiscais no Estado de origem da(s) empresa(s) que fazem estas opções sendo que esses mesmos Estados estão sobre a pressão das populações residentes para que lhes sejam fornecidos mais bens públicos ou semi-públicos coletivos (Polícia, Segurança, Transportes, vias de comunicação) ou mantidos serviços de carácter social (Educação, Saúde) como forma de redistribuição da riqueza social gerada num determinado espaço econômico.

Surge desta equação uma necessária tensão dialética entre aquilo que é o interesse econômico das empresas (menores custos incluindo o custo tributário) e os interesses do Estado (maior receita para fazer face à pressão social do fornecimento de bens públicos e semi-públicos e permitir a redistribuição).

A afirmação é válida para uma empresa de cariz multinacional como o é para uma empresa de dimensão regional ou nacional nas relações internas e externas.

¹ A questão teve e tem no Brasil um expressão relevante na atração de investimentos para os Estados através da concessão de benefícios no ICMS, mas não é menos relevante na Europa onde os benefícios fiscais são negociados entre as multinacionais e os Estados através de contratos de investimento estrangeiro com autorização ou não oposição da Comissão da UE no que diz respeito aos impostos comunitários ou às medidas que ponham em causa a concorrência.

² Pode defender-se que esta previsão e planeamento derivam da existência e reconhecimento constitucional da propriedade privada e da autonomia contratual das partes como expressão econômica da liberdade individual também reconhecida constitucionalmente.

O aparecimento de normas antiabusivas nas legislações de certos países deve-se em grande parte ao fato de «a imaginação dos contribuintes não conhecer limites³» nas formas de eludir ou evitar o imposto e na necessidade reconhecida de encontrar formas de responder à crescente utilização de mecanismos lícitos e possíveis do sistema fiscal para diminuir a tributação.

As vias de resposta para esta utilização lícita do sistema fiscal vão-se desenrolar em torno de duas grandes linhas: a) a via da interpretação funcional e econômica⁴; b) a via da resposta normativa⁵.

As respostas encontradas têm sobretudo a ver com os sistemas jurídicos específicos em que se inserem e com a conjuntura que determinou a sua inserção nos ordenamentos jurídicos tributários. Não é possível afirmar que exista uma solução do sistema de direito anglosaxónico ou outra dos sistemas continentais. Cada país faz consagrar as soluções que encontra como oportunas e capazes de lidar com o fenómeno de elisão e evitação com que se pretende lidar.

1.1. A delimitação do objeto.

Interessa desde logo colocar a questão de saber se é possível definir a elisão fiscal como um tema autónomo distinto da evasão ou fraude fiscais ou seja se é possível encontrar na elisão fiscal um objeto autónomo de estudo. Para que isto seja possível torna-se necessário que o conceito de elisão fiscal seja definível e que se encontre um recorte conceitual distintivo de outras figuras que lidam com a utilização das normas para conseguir uma tributação minorada.

Atentemos à definição que é dada nas conclusões do XIII Simpósio de Direito Tributário⁶: «Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador».

Tomando como base esta definição podemos detectar os seguintes elementos:

- a) a existência de «atos ou omissões»;
- b) lícitos;
- c) anteriores à ocorrência de fato gerador;
- d) com o objetivo de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo.

³ A afirmação é de Jean Pierre Chevalier, *in* L'elusione fiscale nell'esperienza europea - L'esperienza francese, a cura di Adriano Di Pietro, Milano, Giuffrè Ed., 1999, pág. 14.

⁴ Esta via é, no essencial, trilhada pelos ingleses. No dizer de Adrian Shipwright «... Na Grã-Bretanha, o problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao da interpretação da norma legal e consequentemente à definição de um limite à disposição normativa». Cfr. Adrian Shipwright, L'elusione fiscale nell'esperienza europea - L'esperienza britannica, a cura di Adriano Di Pietro, Milano, Giuffrè Ed., 1999, pág. 108

⁵ A via da resposta normativa encontra duas soluções: 1) A consagração de cláusulas gerais; 2) *fattispecie* específicas. Cfr. Adriano Di Pietro, L'elusione fiscale nell'esperienza europea - Presentazione, a cura di Adriano Di Pietro, Milano, Giuffrè Ed., 1999, pág. XVIII.

⁶ Citado por Marco Aurélio Greco, Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária, Dialética, S. Paulo, 1998 pág. 27.

É com base em pressupostos idênticos que SÁ GOMES defende a existência de um direito à *poupança fiscal* que «decorre, desde logo, da circunstância de o próprio sistema fiscal ser essencialmente lacunar, no sentido de que de deixa fora da tributação inúmeras manifestações de riqueza que, por força do princípio da tipicidade fechada, não são tributadas (exclusões fiscais implícitas) e de que consagra mesmo expressamente situações de não tributação (exclusões tributárias explícitas)»⁷.

SALDANHA SANCHES, admite a existência de elisão fiscal que prefere designar como evitação fiscal escrevendo a este propósito: «...nos sistemas fiscais dos países industrializados do ocidente, onde se reflete com mais intensidade a problemática das modernas formas de fuga legal aos impostos - a «fiscal avoidance» dos anglo-saxónicos, a que se tem chamado entre nós elisão fiscal, mas a que se poderia talvez chamar, com maior rigor e propriedade, evitação fiscal...(...) ...perante o aparecimento de esquemas cada vez mais generalizados de evitação fiscal é sistematicamente posta à prova a capacidade do legislador fiscal para abranger na sua previsão todas as manifestações de capacidade contributiva que deverão, para a manutenção dos princípios fundamentais da justiça tributária, ser sujeitas a tributação»⁸.

Afigura-se-nos assim claro que a Doutrina portuguesa recolhe e trata do conceito de elisão ou evitação fiscal como um conceito autónomo do de fraude ou evasão fiscais. A distinção entre evasão e elisão está no momento em que se pratica o ato ou omissão. Se o ato é praticado posteriormente ao fato gerador estamos perante evasão fiscal⁹ se o ato ou omissão é praticado anteriormente ao fato gerador estamos perante elisão ou evitação fiscal¹⁰. A distinção entre fraude e elisão é o carácter lícito ou ilícito dos atos praticados.

Na fraude à lei existe ato ilícito violador de bem ético fundamental previsto em norma. A generalidade da doutrina tende a considerar que a evasão fiscal é ilícita¹¹.

⁷ Cfr. Nuno Sá Gomes, Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes, CCTF (169), Lisboa, 1993, págs. 99/100.

⁸ 8 Cfr. José Luís Saldanha Sanches, A segurança jurídica no Estado social de direito -conceitos indeterminados, analogia e retroatividade no direito tributário, CCTF (140), Lisboa, 1985, págs. 286/287.

⁹ Ver Marco Aurélio Greco, Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária, Dialética, S. Paulo, 1998 pág. 27 que cita as conclusões do XIII simpósio de direito tributário escrevendo «...Evadir é evitar o pagamento de tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se tome exigível, por atos ou omissões o sujeito passivo posteriores à ocorrência do fato gerador».

¹⁰ O reconhecimento da existência de evitação fiscal está feito na Jurisprudência portuguesa. Efetivamente, o Supremo Tribunal Administrativo no seu Acórdão ao recurso número 14.275 sentença: I- A base xxx. nº1. al. b) da Lei nº 2116, de 14 de Agosto de 1962, prevê uma isenção automática da sisa nas transmissões de terrenos confinantes com o prédio do adquirente, se da reunião resultar uma parcela de terreno apta para cultura que não exceda o dobro da unidade fixada para a região. II -Todavia, nem essa lei, nem o CIMSISD, prevêem a caducidade dessa isenção no caso do adquirente dar à parcela um destino diferente, como a construção de edifício fabril, posteriormente à aquisição, dado que tal solução não encontra aí qualquer expressão mesmo utilizando-se a interpretação extensiva dos seus preceitos. III -Tal lacuna corresponde a uma situação de evitação fiscal ou evasão fiscal lícita.(...) Cfr. Ac. citado, in CTF nº 380, Lisboa, 1995, pág. 381 e segs.

¹¹ Para o estudo da evasão fiscal em Portugal vide também, Jorge Bacelar Gouveia, A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal, CTF nº 373, Lisboa, 1994 ; Luis Menezes Leitão, Evasão e fraude fiscal internacional, in Colóquio do XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1993; Carlos Pamplona Corte-Real, A interpretação extensiva como processo de reprimir a fraude à lei no Direito Fiscal, in CTF, nºs 152-153, 1971, págs. e segs.

A aparente simplicidade das distinções sofre algumas contrariedades quando se toma consciência de que não existe uma definição legal de elisão ou evasão fiscal na generalidade dos sistemas fiscais e que na linguagem corrente o termo *elisão fiscal* é identificado como sinônimo de *evasão fiscal internacional*¹². A inexistência de uma expressão na língua francesa equivalente a *tax avoidance*¹³ é complementada com a hostilidade da Administração fiscal francesa de aceitar que o conceito sequer existe, assimilando todas as práticas que visem a diminuição do imposto ao conceito de evasão fiscal.

A resistência da Administração fiscal francesa é certamente partilhada por muitos quadros dirigentes de Administrações fiscais de vários países pelo que em sede de delimitação do objeto é um aspecto que deverá ser tido em consideração.

1.2. As figuras e conceitos próprios do direito tributário.

O Professor Geraldo Ataliba no prefácio à obra de Hector Villegas denominada *Direito Penal Tributário*¹⁴ afirma: «Predomina, no Brasil, ainda, a tese de que o direito tributário é autônomo. Nenhum argumento de peso foi desenvolvido. A tese não conven- ce, mas predomina...E, enquanto predominar, engendrará esta e outras perplexidade. Enquanto não se reconhecê-lo como mero capítulo do direito administrativo, não podere- mos resolver questões como a da natureza e regime jurídico das sanções tributárias».

Não vamos entrar aqui no debate interessante e profícuo de saber se o direito fiscal é ou não autônomo¹⁵. Interessa sim analisar na perspectiva do ordenamento tributário se este ramo do direito tem ou não conceitos próprios e os utiliza e qual a razão de ser da existência desses conceitos. Esta indagação poderá revelar-se como útil na compreensão das vias utilizadas pela ciência jurídica para alcançar os objeti- vos que se propôs.

Ora, uma análise breve revelará que o direito fiscal português tem um conjunto de conceitos próprios cujo recorte está intimamente ligado à necessidade de eficácia na aplicação da norma tributária. A existência de conceitos próprios no direito tributá- rio está intimamente ligada à necessidade de assegurar a tributação.

¹² Cfr. Jean Pierre Chevalier, *in* L'elusione fiscale nell'esperienza europea -L'esperienza francese, a cura di Adriano Di Pietro, Milano, Giuffrè Ed., 1999, pág..

¹³ Sobre tax avoidance vide: Tax Avoidance -a report by the tax law review committee, The Institute for fiscal Studies, London, November 1997; International Tax planning, Editor Dennis Campbell, Kluwer Law International, London, 1995; Eusebio González, Nuevos caminos en tomo al viejo proposito de burlar la ley tributaria inconveniente, *in* Estudos em homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez, vol. II, Almedina, Coimbra, 2000, pág. 3 e segs.

¹⁴ Cfr. Hector Villegas, *Direito Penal Tributário*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1974.

¹⁵ Para alguns elementos sobre a autonomia do direito tributário no direito brasileiro vide: Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*, 5ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1973, pág. 2 e segs.; Ruy Barbosa Nogueira, *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, José Bushatsky, Editor, São Paulo, 1974, (reprodução fotográfica do original impresso em 1965), pág. 4 e 5.

¹⁶ A lei portuguesa define estabelecimento estável como sendo «qualquer instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma das atividades empresariais».

É assim que o direito tributário criou o conceito de *estabelecimento estável* ou *estabelecimento permanente*^{16 17}.

O conceito de *transmissão* em direito tributário identifica-se com *traditio* (transmissão da posse) não sendo necessária a existência de escritura notarial para que se verifiquem os elementos que determinam a tributação da transmissão do patrimônio ou realização de mais valias, sendo que a transmissão da propriedade só se verifica com a realização da escritura pública notarial.

Pode assim afirmar-se que o conceito de transmissão em direito tributário não se identifica com o mesmo conceito no direito civil.

O conceito de *direção efetiva* também é um conceito tributário que visa estabelecer um critério de imputação a determinados entes com vista à sua tributação para além da situação formal da sede da empresa.

O conceito de *lucro tributável* não se confunde com o de *lucro contabilístico* ou *lucro comercial* é um conceito próprio que visa salvaguardar a efetividade da tributação recusando certas práticas contabilísticas que pela sua natureza levariam à erosão da matéria tributável.

Em todos estes conceitos próprios do direito tributário o critério que preside à sua elaboração é o de atingir a realidade material na perspectiva fiscal possibilitando a tributação.

2. As normas antielisão no ordenamento jurídico português.

A Lei Geral Tributária no seu artigo 38º nº 2 dispõe¹⁸:

2.- *São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado econômico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.*

Preceito idêntico constava do CPT no seu artigo 32º-A¹⁹.

O artigo 39º da LGT dispõe:

1.- *Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.*

¹⁷ É um conceito exclusivamente fiscal que pela sua particularidade permite a defesa da posição da autonomia científica do direito tributário uma vez que o a existência de conceitos próprios é condição de autonomia científica e o conceito de estabelecimento estável é próprio deste ramo de direito.

O conceito de estabelecimento estável não se confunde com o conceito de empresa, sociedade, comerciante, residência ou qualquer outro. É um conceito próprio que se estrutura em torno de um certo número de condições que variam de modelo para modelo e de acordo com o conceito empregue pelos países na sua legislação interna e nas negociações internacionais.

¹⁸ O preceito foi introduzido pela Lei 100/99 de 26/7 .

¹⁹ Introduzido pela Lei 87/-B/98.

2.- *Sem prejuízo dos poderes de correção da matéria tributável legalmente atribuídos à Administração Tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade.*

É igualmente importante o disposto no n° 4 do artigo 36° da LGT onde pode ler-se:

4.- *A qualificação negócio jurídico efetuado pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a Administração Tributária.*

Se compararmos com outros ordenamentos jurídicos europeus a consagração no ordenamento jurídico português de preceitos genéricos com dimensão de cláusula geral antiabuso é muito recente.

Isto não significa porém que o sistema jurídico não contivesse já normas e disposições que tinham como escopo impedir o uso abusivo de formas jurídicas utilizadas com o único ou principal objetivo de elidir o imposto devido.

É assim que o artigo 62°-A n° 2 do CIRC afasta do regime de neutralidade as fusões, cisões ou entradas de ativos em que intervenham sociedade(s) de outros Estados Membros da União Europeia que tenham tido como principal objetivo a fraude ou evasão fiscais e que não sejam justificados por razões econômicas válidas.

São igualmente cláusulas anti abuso as constantes dos artigos 57°, 57°-B, e 57°-C²⁰, 68°-B n° 11²¹ do CIRC.

2.1. As questões substanciais e de interpretação que se suscitam.

O particular vê a sua esfera jurídica agredida com base numa disposição jurídica que concede um poder genérico à Administração Fiscal. Assim colocada a questão levanta problemas de concepção do sistema de proteção legal e constitucional e do próprio equilíbrio que representa o princípio da legalidade no compromisso (através da norma) entre o poder da Administração de agredir o patrimônio do contribuinte e o dever deste de pagar os impostos em nome do interesse coletivo.

Os princípios da *Segurança Jurídica* e da *proteção da confiança* podem ser infringidos bem como o princípio da liberdade contratual.

A interpretação da lei é um elemento nuclear na construção do Direito enquanto ciência²². No caso do direito fiscal a interpretação da lei tributária é particularmente importante pelo que revela da natureza e função do direito fiscal ao longo dos tempos.

Não é por acidente que a obra de Ezio Vanoni, *Natura ed interpretazione delle*

²⁰ Não aceitação dos preços declarados entre sociedades com relações especiais, ônus especiais para pagamentos feitos a empresas situadas em paraísos fiscais e imputação especial de lucros às filiais com atividades em paraísos fiscais.

²¹ Disposição anti abuso sobre futuros e instrumentos financeiros derivados.

²² Sobre a importância da interpretação na construção do direito enquanto ciência, cfr. Karl Larenz, Metodologia da ciência do direito, FCG, Lisboa, 1978, pág. 354 e segs.

*leggi tributarie*²³ é considerada por Nicola d' Amati²⁴ como uma das obras estruturantes do direito fiscal italiano.

E a importância da interpretação da lei advém desde logo, como faz notar Klaus Vogel, do fato de «... *antes de poder ser aplicada, uma lei tributária deve ser interpretada*»²⁵.

O fato da lei necessitar de ser interpretada como operação prévia para a sua aplicação levanta duas ordens de questões: a) qual o sentido da lei, o seu significado?; b) em caso de dúvida, qual o critério a seguir? As questões enunciadas são sequenciais e não alternativas²⁶.

Para a determinação do sentido e alcance de uma lei é necessário empregar um conjunto de elementos de interpretação que se completam fazendo um todo.

Os elementos de interpretação são: a) *gramatical*; b) *lógico*; c) *sistemático* *histórico*²⁷.

O elemento *gramatical* inculca no intérprete a necessidade de atender às palavras empregues, à forma como se estruturou a frase ou frases que compõem o comando normativo, a existência de pontuação relevante, o sentido inclusivo ou exclusivo de determinadas proposições, etc.

Nesta indagação são úteis os trabalhos preparatórios e as anteriores redações do preceito, caso existam.

O elemento *lógico* inculca no intérprete a necessidade de ter uma atitude de realismo perante os fatos abstendo-se de interpretações que, por absurdas ou fora da realidade, levariam a aplicações da lei sem nexos.

O elemento *sistemático* permite uma integração do preceito e do nele expresso com os outros princípios e preceitos existentes na lei, uma sujeição e integração do

²³ Autor e obra citadas, Cedam, Padova, 304 páginas, 1932.

²⁴ Autor citado, *Le basi teoriche de il diritto tributario e altri saggi...*cit..

²⁵ 25 Cfr. autor citado, *L'interpretazione delle leggi tributarie da parte dell'amministrazione*, in *Accertamento tributario nella comunità Europea, L'esperienza della Repubblica Federale -tedesca*, Milano, Giuffrè Ed., 1997, pág. 38 e segs.

²⁶ Posição contrária parece ser a de Dino Jarach que afirma: «...A hermenêutica do direito é tema de carácter geral,(...), porém, na realidade, este tema genérico deveria ser examinado depois de estudado todo o direito tributário, porque as regras de hermenêutica não são um dado, *a priori*, de que se deva servir, para dirigir a ação, o jurista, na interpretação das leis, mas um dado *a posteriori*, que resulta das finalidades e dos propósitos das leis e dos elementos de conjunto e, sobretudo, dentro da vida real do direito; aí surgem as regras de interpretação e estamos fazendo um caminho ao contrário, quando começamos discutindo as regras de interpretação, sem ter em conta os casos que foram resolvidos com elas »...Cfr. Dino Jarach, *Hermenêutica no direito tributário*, in *Interpretação no direito tributário*, EDUC/Saraiva, São Paulo, 1975, pág. 83 e segs.

²⁷ Para análise desta matéria no direito português, em particular no direito civil, revela-se como indispensável a leitura de Manuel A. Domingues de ANDRADE, *Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis*, 2ª edição, Arménio Amado, Editor, sucessor -Coimbra, 1963, (tese de Doutoramento com 106 páginas) que analisa uma eventual hierarquia entre os elementos de interpretação e José de Oliveira ASCENSÃO, *O Direito - Introdução e Teoria Geral - uma perspectiva Luso-brasileira*, Almedina, Coimbra, 1991, (existem outras edições da Fundação Calouste Gulbenkian); este autor, propõe como elementos para a interpretação o elemento *gramatical* ou *literal* e os elementos lógicos aonde inclui o *sistemático*, *histórico* e *teleológico*, cfr. *O Direito...* cit. pág. 377 e segs. Sobre esta matéria vide ainda, Francesco Ferrara, *Interpretação e aplicação das leis*, Arménio Amado, Editor, sucessor - Coimbra, 1963, em especial e quanto aos elementos da interpretação, pág. 138 e segs.

sentido da norma ao capítulo e seção em que se integra e a que diga respeito, e uma visão alargada integrada e hierarquizada, da inserção do preceito em análise.

Com o elemento *histórico* visa-se a reconstituição do pensamento do legislador e a reconstituição do porquê do preceito, avaliando-se a sua evolução e eventuais redações alternativas, visando com isto reconstituir a gênese e evolução da norma ou expressão.

Este conjunto de operações comparativas e reconstitutivas da elaboração da norma, permite uma melhor visão do alcance e conteúdo do preceito.

Como foi afirmado, na operação de interpretar a lei todos estes elementos deverão ser empregues, não se excluindo uns aos outros pelo contrário, fazem todos parte de uma operação intelectual integrada.

Por outro lado, a interpretação analógica ou extensiva é geralmente apontada pela doutrina como não sendo admissível no direito tributário porquanto implicam uma violação das expectativas tuteladas do contribuinte na sua determinação econômica.

O conceito de interpretação funcional ou econômica é admitido expressamente na legislação portuguesa mas a doutrina reconduz a questão ao sub-elemento da funcionalidade da norma e sempre e só em caso de necessidade.

A invasão do direito tributário de conceitos economicistas e objetivos é aliás uma das suas atuais tendências mais marcantes o que revela em parte uma certa crise conceitual e de sistema que resulta em nosso entender da massificação do sistema e da proliferação de deveres acessórios assacados aos contribuintes que devem lançar, liquidar e cobrar o imposto²⁸.

Pode eventualmente colocar-se a questão da eventual inconstitucionalidade de tal tipo de normas por violarem os princípios atrás referidos.

A questão se saber se o princípio da legalidade é ou não violado por este tipo de norma recebe soluções divergentes em sede doutrinal.

2.2. Questões processuais.

A lei processual tributária portuguesa criou um processo especial para lidar com a aplicação das normas antiabuso.

É assim que o artigo 63º do CPPT dispõe:

- 1.- *A liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio.*
- 2.- *Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com*

²⁸ Para análise de alguns aspectos importantes do efeito da massificação dos deveres acessórios vide, José Luis Saldanha Sanches, A quantificação da Obrigação Tributária - deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa CCTF (173), Lisboa, 1995.

manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.

- 3.- *O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou da celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso.*
- 4.- *A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei.*
- 5.- *O direito de audição será exercido no prazo de 30 dias após notificação, por carta registada, do contribuinte, para esse efeito.*
- 6.- *No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar provas que entender pertinentes.*
- 7.- *A aplicação das disposições antiabuso será prévia e obrigatoriamente autorizada, após a observância do disposto nos números anteriores, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.*
- 8.- *As disposições não serão aplicáveis se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os fatos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de seis meses.*
- 9.- *Salvo quando de outro modo resulte da lei, a fundamentação da decisão referida no n.º 7 conterá:*
 - a) *A descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica;*
 - b) *A indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do , negócio ou prática do ato tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou ato de substância económica equivalente;*
 - c) *A descrição dos negócios ou atos de substância económica equivalente aos efetivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam.*
- 10.- *A autorização referida no n.º 7 do presente artigo é passível de recurso contencioso autónomo.*

O procedimento próprio previsto para as cláusulas antiabuso caracteriza-se pela existência dos seguintes elementos:

- Obrigação de fundamentação pela indicação dos elementos que demons-

trem que a celebração do negócio ou prática do ato tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou ato de substância econômica equivalente;

- A existência de contraditório com a obrigação de audição do contribuinte;
- Impossibilidade de fazer uso deste processo se o contribuinte tiver solicitado informação vinculativa e a Administração Fiscal não se pronunciar no prazo de seis meses;
- Possibilidade de recurso contencioso autônomo do ato que autoriza a aplicação das disposições antiabuso;

Este conjunto de disposições visa assegurar o uso moderado e plenamente justificado das disposições antiabuso no respeito por todas as garantias processuais do contribuinte.

A sua aplicação correta pode, em parte, minorar alguns dos aspectos apontados de eventual violação de princípios constitucionais porquanto os instrumentos de conhecimento dos argumentos e razões da Administração e os mecanismos de defesa do contribuinte estão salvaguardados.

3. Um contributo teórico para o debate sobre as normas antielisão: um direito subjetivo da AF.

A norma que concede poderes à Administração Fiscal para desconsiderar um negócio jurídico livremente celebrado pelas partes concede um direito subjetivo de cariz público à Administração²⁹.

Ora, a concessão de um direito subjetivo a alterar o efeito típico de um ato ou acordo de vontade das partes é, em si, um fato notório e relevante na análise da relação legal entre o contribuinte e a Administração Fiscal que está sujeito ao princípio da legalidade.

É aceite consensualmente que a norma habilitante de um poder da Administração tem ínsito dois elementos: é um *meio* de atuação da Administração ou seja, um

²⁹ Para um estudo da noção e evolução do conceito de direito subjetivo público vide Vasco Pereira da Silva, Para um contencioso administrativo dos particulares -esboço de uma teoria subjectivista do recurso direto de anulação, Almedina, Coimbra, 1989, pág. 84 e 85; idem, Em busca do ato administrativo perdido, Almedina, Coimbra, 1996, pág. 212 e segs. Vide também, Renato Alessi, La crisi attuale nella nozione di diritto soggettivo ed i suoi possibili riflessi nel campo dei diritto pubblico, in Scritti minori, Milano, Giuffrè Ed., 1981, pág. 561 e segs. Podemos definir *direito subjetivo* como «a *faculdade ou o poder atribuído pela ordem jurídica a uma pessoa de exigir ou pretender de outra um determinado comportamento positivo (fazer) ou negativo (não fazer), ou de por um ato da sua vontade -com ou sem formalidades -, só de per si ou integrado depois por um ato de autoridade pública (decisão judicial) produzir determinados efeitos jurídicos que se impõem inevitavelmente a outra pessoa (adversário ou contraparte).* » A noção de direito subjetivo pode ainda ser elucidada através da formulação de Gomes da Silva como a «*afetação jurídica dum bem à realização dum ou mais fins de pessoas individualmente consideradas*». Esta noção de direito subjetivo público do particular é nuclear na construção do direito público germânico mas aparece noutros autores com um sentido diferente, de direito do Estado ou ente público sobre o particular. Para referências doutrinárias e bibliográficas vide também, Manuel González Sánchez, Lo Stato, gli enti locali e gli altri soggetti, in Trattato di diritto tributario diretto da Andrea Amatucci, vol. II, Cedam, 1994, pág. 350.

poder/dever de atuar e uma *garantia* do contribuinte de que a atuação permitida da Administração será aquela e só a prevista na lei.

A lei funciona assim como *meio* e *garantia*. Uma norma que conceda o poder de modificar atos das partes livremente assumidos e com efeitos específicos desejados é uma norma que concede um *meio* à Administração mas obnubila o aspecto *garantia* da norma porquanto concede o poder desconsiderar algo querido e expressado pelas partes.

A *segurança jurídica* como princípio que implica o direito a conhecer antecipadamente as formas de atuação e as conseqüências dos atos praticados é posta em causa.

Se tivermos em linha de conta que a *boa-fé* tem em direito fiscal uma construção específica que se estrutura,

-ao nível da *interpretação* da lei -como uma crença legítima das partes que estão a interpretar corretamente a lei;

-ao nível do *comportamento* nas relações entre o contribuinte e os serviços fiscais -que deve decorrer de forma mutuamente respeitadora e profícua; -e

-ao nível da *coerência* da ação profissional da Administração nas tomadas de decisão³⁰;

então é urgente reconhecer que estamos numa zona de normas habilitantes que estão no limiar da fronteira entre a legitimidade e a discricionariedade que tem sido contrariada ao longo dos séculos na base do princípio da legalidade.

Sendo o princípio da legalidade o ponto de equilíbrio entre o *poder* de cobrar impostos e o direito à propriedade dos governados as normas não podem deixar de refletir esse equilíbrio.

Se se verificar que do exercício desse direito subjetivo da Administração resulta um dano ilícito para o contribuinte deverá ser considerada a possibilidade deste se fazer ressarcir através do uso do instituto da responsabilidade civil. O mau uso ou uso erradamente doloso do mecanismo legal daria ao contribuinte um direito a ser indemnizado na exata medida do dano ilegítimo provocado³¹.

3.1. Conseqüências da posição ao nível do princípio da legalidade.

O princípio da legalidade tem em direito fiscal uma formulação específica que importa recordar:

O princípio da legalidade em direito fiscal pode ser expresso no brocardo latino «*nullum tributum sine lege*» ou «*nullum vectigal³² sine lege*» .

³⁰ Emmanuel Komprobst, La notion de bonne foi application au droit fiscal français, LGDJ, Paris, 1980, pág. 43. Este autor, coloca a boa-fé essencialmente na esfera do contribuinte. Pensamos que o princípio é válido para ambas as partes da relação, e não somente para o contribuinte

³¹ Tal poderia acontecer se o contribuinte perdesse um cativo importante (por ex. um processo de fabrico ou franchising por efeito da aplicação errada do mecanismo de desconsideração tributária).

³² O *vectigal* era, originariamente, a quantia paga ao Estado pelos privados correspondente à concessão de terras pertencentes ao *ager publicus*. Com a concessão da possibilidade de alienação do *ager vectigalis* O *vectigal* confundeu-se com o tributo provincial. Cfr. Ezio Vanoni, «Natura ed interpretazione...cit.», pág. 7.

A expressão latina não nos elucida sobre um conjunto de questões que reputamos importantes como, por exemplo, qual o conteúdo do princípio da legalidade em direito fiscal e quais as suas relações com o mesmo princípio em direito administrativo.

A Professora Odete Medauar³³, reportando-se a Eisenmann, fixa o conteúdo da sujeição à lei em quatro graus: a) A Administração pode realizar todos os atos e medidas que não sejam contrários à lei; b) a Administração só pode editar atos ou medidas que uma norma autoriza; c) somente são permitidos atos cujo conteúdo seja conforme a um esquema abstrato fixado por norma legislativa; d) A Administração só pode realizar atos ou medidas que a lei ordena fazer .

A doutrina mais autorizada estabelece que o princípio da legalidade em direito fiscal desdobra-se em dois aspectos: *A preeminência da lei e a reserva da lei*.

Por *preeminência da lei* deverá entender-se a total subordinação do legislador à lei constitucional e do administrador, respectivamente, à lei constitucional e ordinária. É aliás, uma das características do sistema de legalidade e uma das características da lei em si mesmo considerada. A lei vincula e obriga por natureza.

Por *reserva de lei*³⁴ deverá ser entendido que os impostos³⁵ só podem ser criados por lei de órgão com competência legislativa normal, manifestando um particular cuidado com o órgão competente para a elaboração da lei e regulamentando as formas e expressões que essa lei pode tomar.

Fala-se assim de *reserva absoluta de lei formal*³⁶. Subjacente a esta noção está uma noção de *garantia* do contribuinte nas formas de manifestação da tributação.

O princípio de legalidade em direito fiscal pode ser compreendido nas seguintes vertentes:

- A lei determina a forma constitucional da criação dos impostos, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a liquidação e cobrança;
- A lei determina quais os órgãos com competência fiscal legislativa e de Administração Fiscal;
- A lei determina as formas e processos de formação da vontade legal e da administração em matéria fiscal;

³³ Odete Medauar, Direito Administrativo moderno, 2ª edição, Ed. Revista dos tribunais, S. Paulo, 1998, pág. 135.

³⁴ Para o estudo do conceito referido ao direito italiano vide, Andrea Fedele, La riserva di legge, Trattato di diritto tributario diretto da Andrea Amatucci, vol. I, tomo I, Cedam, 1994, pág. 157 e segs.

³⁵ Ou, pelo menos, alguns dos seus aspectos essenciais que estão atualmente no artigo 103º n° 2, como a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Soares Martinez, preconiza a extensão da reserva de lei formal às formas de extinção das relações tributárias e às infrações fiscais. Cfr. autor citado, Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 1983, pág. 105.

³⁶ Questão interessante e delicada é a de saber se esta formulação do princípio da legalidade ainda é válida para os sistemas em que se admite a possibilidade de transação sobre a existência e/ou o montante da dívida tributária como o sistema italiano através do mecanismo da concordata ou o direito português com o mecanismo aprovado pela Lei Geral Tributária para correção da matéria coletável. Opina em sentido contrário à subsistência do princípio da legalidade estrito, Paulo de Barros CARVALHO, Faculdades da Administração no lançamento tributário, in XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Montevideo, Uruguay, 1996, pág. 98.

- A lei regula as formas de relacionamento entre a Administração e os contribuintes;

-A lei regula o conteúdo da obrigação de imposto, seu nascimento evolução e extinção, incluindo a eventual patologia.

Do enunciado resulta que o princípio da legalidade em direito fiscal cobre todo o ordenamento jurídico desde a *Constituição ao conteúdo da obrigação* de imposto, passando pela realidade *orgânica* e *formal* incluindo a forma dos atos e o processo.

Este cuidado da construção jurídica, histórica e dogmaticamente justificado, revela a dupla faceta que o princípio da legalidade fiscal encerra: a lei é *instrumento* de atuação da Administração e regulador das relações entre os intervenientes da relação jurídica de imposto mas é também a *garantia* dos contribuintes e demais obrigados nessa relação.

Podemos afirmar que a lei é a um tempo o *fundamento* e o *limite* da atuação dos intervenientes na relação jurídica de imposto³⁷.

Parece pacífico que a discussão doutrinal que existe à volta do direito administrativo, de se é possível a atuação da Administração sem fundamento legal específico³⁸, não se aplica ao direito fiscal.

No direito fiscal a Administração só pode atuar com fundamento legal específico sendo esta uma das caracterizações do princípio da legalidade em direito fiscal.

Compreende-se que assim seja. O imposto é atualmente uma forma organizada e regular de *agressão* do património dos entes com capacidade económica pelo que a sua concepção, criação e regulação deve obedecer a critérios rigorosos, conhecidos e limitados como forma de proteção de outros valores constitucionais como a propriedade.

O valor *propriedade* não é atualmente assumido como valor absoluto mas na sua função de criador de *riqueza* distribuível e *garante* de *bem estar* individual e coletivo permanece como um dos fatores essenciais na construção do Estado moderno.

O princípio «*no taxation without representation*» assume uma dupla faceta: a tributação não é possível sem o consentimento dos governados e estes, devidamente eleitos, representam a vontade do Povo enquanto elemento do Estado. O Povo organizado em Assembléia detém o poder de fazer as leis que habilitam a Administração Fiscal a cobrar os impostos³⁹.

Não deixa de ser curioso notar como a regra do «*no taxation without representation*» surge num sistema que não conhece o direito administrativo enquanto

³⁷ Sobre esta distinção no direito administrativo vide, Marcelo Rebelo de Sousa, Lições de direito administrativo, Lisboa 1994/95, pág. 102 e segs.

³⁸ Vide resumo da querela e intervenientes em Marcelo Rebelo de Sousa, Lições ...cit., pág. 103 e 104.

³⁹ Casàs: Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria in Rev. Latino americana de Derecho Tributario, 1998, pág. 32, citado por Victor Uckmar, Principi comuni di diritto costituzionale tributario, 2ª edição, CEDAM, 1999, pág. 51 nota 119, retira do princípio da legalidade os seguintes sentidos: *Consentimento do imposto ou autotributação, separação de poderes, garantia de propriedade e de liberdade civil, adoção democrática de decisões financeiras.*

direito específico da Administração, não estando esta sujeita à regra da legalidade tal como esta é entendida em França, na Alemanha e nos países que sofreram as respectivas influências⁴⁰.

É igualmente interessante assinalar outros dois aspectos que consideramos relevantes: um, é o de que a influência do direito Administrativo, entendido como direito especial e privativo da Administração, vai determinar um movimento aglutinador e centrípeto no direito público não constitucional e não internacional, reproduzindo formas e regras de expressão que passam a ser adotadas por outros ramos de direito como, por exemplo, o direito fiscal.

O segundo aspecto importante é que a formulação do princípio da legalidade em direito fiscal mantém sempre o seu carácter próprio não se confundindo com a formulação administrativa. A origem da regra «no taxation without representation» parece ter origem na Inglaterra medieval.

Historicamente, muitos dos problemas entre o Poder tributário e os contribuintes advêm do fato de não ter sido respeitado este princípio⁴¹.

É assim que na Idade Média em Portugal era freqüente que o Rei ouvisse os interessados antes de estabelecer o montante dos tributos. Os autores dividem-se entre os que defendem o carácter meramente consultivo das Cortes e os que defendem o seu carácter deliberativo⁴².

Mas, como faz notar Soares Martinez, são inúmeros os exemplos de casos em que as Cortes negaram ao Rei o lançamento de impostos. Parece, pois, poder defender-se que em Portugal o lançamento dos impostos gerais era uma concessão das Cortes⁴³.

É certo que a monarquia portuguesa estabelecia relações diretas com as comunidades existentes no seu território criando situações sociais que eram em grande parte estanques e comunicavam somente através da vontade real, sendo que estas relações incluíam o estabelecimento de tributos e a nomeação dos seus agentes

⁴⁰ A diferente concepção da legalidade no sistema francês e alemão reflete-se, desde logo, na suspensão da eficácia das decisões administrativas. Na Alemanha a regra é o efeito suspensivo do recurso; em França, a regra é o carácter não suspensivo do recurso, embora esta seja possível e julgada, quando solicitada como incidente. Cfr. Álvaro Vilhena de Oliveira e Silva, «A suspensão da execução das decisões administrativas em França», in Revista de Direito Público, Ano II, n° 4, Lisboa, Julho de 1988, pág. 89 e segs.; vide também a diferença na formulação dos vícios em direito alemão através da leitura de António Nadais, Os vícios do ato administrativo no direito alemão, in Revista Jurídica n° 7, Julho-Setembro 1986, pág. 83 e segs.

⁴¹ Para uma resenha do poder fiscal em Portugal desde a Idade Média, vide, António Lobo Xavier, O Orçamento como lei, Contributo para a compreensão de algumas especificidades do direito orçamental português, Coimbra, 1990.

⁴² Vide a este propósito a afirmação de Armindo Rodrigues Monteiro de que desde as Cortes de 1261 «o lançamento de um tributo geral sobre a propriedade era não um direito do Rei mas concessão do país», cfr. autor citado, Do Orçamento português I, Lisboa, 1921, pág. 208. Vide, também, com dados sobre Leão e Castela, Fernando Sainz de Bujanda, Hacienda y Derecho I, IEP, Madrid, 1975, pág. 232, nota 105. Para uma análise do fenómeno em Inglaterra, França e territórios em Itália, vide Victor Uckmar, Principi comuni di diritto costituzionale tributario, 2ª edição, CEDAM, 1999, pág. 9 e segs. embora este autor integre o estudo no âmbito do princípio da legalidade.

⁴³ Cfr., Armindo Monteiro, Do Orçamento...cit., pág. 208 e segs.; Pedro Soares Martinez, Da Personalidade tributária, 2ª edição, CCTF, Lisboa, 1969, pág. 87 e segs.

cobradores e dos seus sujeitos passivos mas essa realidade não parece obstar à afirmação acima feita de que as Cortes desempenharam um papel fundamental na criação dos impostos no início da nacionalidade.

Convém ter presente que na Idade Média os impostos eram a maior parte do tempo a excepção necessária para fazer face a despesas extraordinárias sendo uso real a obtenção de réditos através da exploração de terras, feitura de casas, tendas e mercados de cuja rendas vivia e fazia sustentar a Corte.

Por outro lado, os tributos eram também visualizados e estabelecidos como contrapartidas da não quebra de moeda, direito que assistia ao Rei, e de que este abdicava em função da entrega de quantias negociadas por determinados períodos de tempo (sete anos em regra) que revestiam a natureza de tributo.

Verificamos assim que por detrás de cada decisão tributária ou meramente financeira do soberano na Idade Média está uma consulta e negociação com os interessados sendo possível detectar dos documentos existentes uma procura do Rei em satisfazer as suas necessidades por meios consensuais ou pelo menos com larga aceitação dos interessados.

O consenso a que nos referimos entre o soberano e os súbditos pagadores de impostos nem sempre era possível o que levava, por vezes, à imposição da vontade do soberano. Isto determinou historicamente um conjunto de lutas sociais e de defesa de interesses próprios que conduziram à consagração da regra da aceitação prévia do imposto.

Como expoente vulgarmente apontado desta aceitação prévia do imposto construída pelo contribuinte temos a *Magna Carta* de 1215 em Inglaterra que é, segundo a maioria dos autores, a primeira manifestação desse poder dos governados de impor ao governante uma regra de conhecimento e concordância prévia do imposto.

A afirmação não é, no entanto, inteiramente verdadeira, porquanto a prévia concordância dos contribuintes admitia excepções⁴⁴ que estavam fixadas na própria Carta.

Por outro lado, a extraordinária importância dada a este instrumento, imposto a João Sem Terra pelos nobres saxões em Runnymede, parece resultar de um conjunto de circunstâncias mais do que da importância do instrumento, em si, quando situado na época⁴⁵.

Começemos por reter que a carta foi designada por *Magna Carta* em 1218, não pelo carácter extraordinário do seu conteúdo, mas porque se pretendia distingui-la da *Forest Charter* que era fisicamente menor em tamanho e fora emitida na mesma altura.

⁴⁴ As excepções eram: resgate do rei, fazer cavaleiro o seu filho varão e casar a filha mais velha; o texto original da Magna Carta não está dividido em cláusulas, mas tudo seguido. Os autores é que estabeleceram as divisões, havendo versões com 61 e outras com 63 cláusulas. Esta regra consta da cláusula 12 da versão de Geoffrey Hindley. Cfr. autor citado, *The Book of Magna Carta*, Guild Publishing, London e outras, 1990, pág. 204. Em sentido idêntico ou seja desta regra constar na clausula 12, Victor Uckmar, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, 2ª edição, CEDAM, 1999, pág. 13.

⁴⁵ O princípio do consentimento constava de documentos anteriores à Magna Carta. Cfr. Victor Uckmar, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, 2ª edição, CEDAM, 1999, pág. 9 e segs.

Por outro lado, o abandono do direito real de governar *vis et voluntas* era uma exceção de tal maneira fora do contexto da época que o Papa isentou o Rei e seus descendentes do cumprimento desse juramento três meses após a sua realização, anulando assim a Carta e o seu conteúdo⁴⁶.

O recurso à invocação da *Magna Carta* é recorrente e parece ter determinado, pelo menos parcialmente, a *Petition of Right* de 1628, no seguimento da recusa do rei Carlos de Inglaterra em reconfirmar a já citada *Magna Carta*⁴⁷.

No seguimento das perturbações e não cumprimento das garantias e privilégios definidos na *Petition of Right* por Carlos, é aprovada pelo Parlamento o *Bill of Rights* em 1689⁴⁸.

Podemos de alguma forma concluir que o verdadeiro contributo para o Direito da *Magna Carta* foi o estipular que os governados têm uma palavra a dizer na governação. Em grande parte a perenidade do afirmado na Magna Carta deriva também dos nobres saxões terem afirmado as regras por forma abstrata em forma de carta (concessão) real e não contratualmente. Se tivesse sido um mero contrato não teria tido o alcance que obteve.

O direito português medieval está pejado de exemplos interessantes de busca e obtenção de representatividade dos pagadores de impostos. As cartas forais e as cartas de confirmação dos mesmos têm geralmente referências aos impostos e visam reafirmar o que foi concedido e acordado com os habitantes das povoações.

A necessidade de cartas de confirmação indicia o seu não cumprimento, mas os forais são bons exemplos de autolimitação no exercício do poder real e na concessão de direitos aos governados.

Conhece-se pelo menos um exemplo em que o rei se coloca também ele na posição de cumpridor dos direitos que determinou⁴⁹.

Existem, conseqüentemente, exemplos medievais de autosujeição à lei pelo monarca que podemos definir como aplicação do princípio da legalidade. É o já citado exemplo do foral⁵⁰ de Pontével de 1194⁵¹ em que o Rei determina : ...«*E se algum de vós, ou Eu mesmo, intentar infringir esta Carta, não lhe seja permitido, e só pelo tentar pague mil soldos, e outro tanto o Senhor da terra (ao Donatário)....* ».

⁴⁶ A Magna Carta foi renovada 37 vezes até ao reinado de Henrique VI. Cfr. Victor Uckmar, Principi comuni di diritto costituzionale tributario, 2ª edição, CEDAM, 1999, pág. 15.

⁴⁷ ibidem, pág. 190.

⁴⁸ Para uma descrição cronológica e textos vide, António Sousa Franco, Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro, vol. I, Lisboa, 1974, pág. 641 e segs. em especial nota 1) da pág.641.

⁴⁹ Foral de Pontével de 1190, por D. Sancho I,

⁵⁰ Manuel Bento em Subsídios para a História do direito português afirma: ...«Os *Forais*, portanto, eram apenas certas constituições e regras para se estabelecer e cumprir o direito público, e não, como muitas vezes erradamente se julga, coleções ou códigos de leis civis ou de normas de governo, destinados a estabelecer e regular os direitos e deveres mútuos dos cidadãos organizados em município, apenas numa determinada região.» Cfr. Manuel Bento, Subsídios para a História do direito português (Notas dos «Portugaliae Monumenta Historica»), União Gráfica, Lisboa, 1941, pág. 70.

⁵¹ In «Documentos de D. Sancho I (1174-1211), vol. I, Coimbra, Universidade de Coimbra, 1979, pág. 119 e 120.

Resulta claro do foral citado a submissão do soberano ao que nele vai determinado, mesmo as determinações de carácter fiscal.

Pensamos estar perante um exemplo medieval da aplicação do princípio da legalidade.

Esta tensão permanente entre governantes e governados foi sendo ultrapassada historicamente pela definição da legalidade e pela representatividade das deliberações de teor fiscal.

A concessão de poder discricionário técnico à Administração ao abrigo de cláusula antiabusiva pode colocar em causa a formulação conceitual vazada na história do princípio da legalidade e levanta outros problemas que importa analisar.

3.1.1. A discricionarietà técnica.

É afirmado repetidamente por todos os autores relevantes do direito continental que o direito tributário obedece a uma concepção de tipologia fechada em que só é imposto aquilo que a lei expressamente prever como tal e que os poderes da Administração são exclusivamente os expressa e inequivocamente previstos na lei⁵².

Uma norma que concede um poder mas não fornece o critério limitativo da sua aplicação violaria o princípio da tipicidade fechada e seria consequentemente ilegal.

No entanto, a doutrina minoritária e a Jurisprudência aceitam aquilo que é comum designar como discricionarietà técnica em que é permitido à Administração a escolha de um de vários comportamentos possíveis numa situação em que o *fin* e os *meios* estão perfeitamente identificados na lei.

Na discricionarietà técnica aquilo que está em causa é a escolha de um dos comportamentos possíveis por razões de ordem técnica ou de opção conceitual⁵³.

Ultrapassada a questão da insindicabilidade contenciosa, a questão perdeu a importância nuclear que teve no direito português até 1976⁵⁴.

3.2. Os direitos do contribuinte.

Na análise da questão da desconsideração do ato ou negócio jurídico na lei portuguesa deverá ter-se presente um conjunto de direitos do contribuinte e regras processuais que visam reequilibrar o poder concedido à Administração. Desde logo, convém realçar que o *onus da prova* é da Administração que na sua fundamentação deverá demonstrar inequivocamente que os atos praticados ou negócios realizados

⁵² Como referência comum a Portugal e Brasil vide, Alberto Xavier, Manual de direito fiscal, I, 1974; idem, Conceito e Natureza do Ato tributário, Almedina, Coimbra, 1972.

⁵³ O uso do conceito de «sãos princípios da contabilidade» é um daqueles que pode ser preenchido tecnicamente por uma de várias formas. Ao apreciar uma contabilidade em concreto o preenchimento desse conceito é feito pela Administração ao abrigo da sua discricionarietà técnica.

⁵⁴ Até à aprovação da Constituição de 1976, a Jurisprudência dos Tribunais Administrativos recusava-se a apreciar a aplicação de conceitos técnicos com o argumento de que não eram questões jurídicas e consequentemente eram insindicáveis contenciosamente. Só eram objeto de apreciação quando existia algum vício de forma.

o foram com intenção de reduzir ou eliminar o imposto e que isso é ilegal.

O direito à audição do contribuinte tem expressa consagração assim se assegurando o contraditório.

Do ato que autorizar a desconsideração cabe recurso contencioso que tem em princípio efeito suspensivo se assim for requerido e o Juiz aceitar.

Suplementarmente é nosso entender que o uso abusivo deste poder por parte da Administração determina um dever de indemnizar desde que haja dano ilegítimo na esfera jurídica do contribuinte.

4. As normas antielisão como paradigma da crise dos sistemas fiscais.

Começa a ser freqüente falar-se de uma crise nos sistemas fiscais. Tentando fazer um diagnóstico das causas dessa crise deparamos com a massificação do sistema e da transferência massiva de deveres acessórios para a esfera dos contribuintes o que leva a um maior domínio e controlo destes do processo de lançamento e liquidação.

A internacionalização e crescimento da economia também desencadeou fenômenos de organização e estruturação das empresas em que a componente da assessoria fiscal tem um papel relevante.

A criação de conta-corrente entre o contribuinte e a Administração desencadeia tentações naturais de manipulação do sistema por forma a obter ganhos financeiros através do sistema fiscal.

A estruturação econômica mundial traz consigo fenômenos institucionalizados de planeamento fiscal que provocam quedas substanciais da receita tributária.

As normas antielisivas surgem na generalidade dos países primeiro nas Convenções de dupla tributação como forma de garantir que da sua aplicação não resultava uma situação de não tributação absoluta ou de tributação agravada.

A consagração de normas antielisivas no direito interno configura uma crise do sistema que se revela incapaz de responder aos novos instrumentos de economia financeira e às novas formas de estruturação empresarial da economia para além da imaginação sem limites do contribuinte.

A análise desta crise deverá passar pela reflexão sobre a aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria coletável⁵⁵.

Aquilo que reconhecidamente se visa atingir é um equilíbrio entre a **Liberdade** de criar riqueza, a **Justiça** da sua tributação e a **Verdade** material da sua aferição.

Se esse desiderato vai ou não ser conseguido com o resultado da aplicação de normas antiabusivas o futuro o dirá.

A consagração de cláusulas genéricas sem regulamentação muito específica deixa largas margens de insegurança na aplicação e está na zona cinzenta da legalidade.

⁵⁵ Para uma reflexão sobre esse tema vide, Vasco Branco Guimarães, Considerações sobre a revisão do rendimento tributável, *in* Estudos em homenagem ao Professor Pedro Soares Martinez, Volume II, Almedina, 2000.

A consagração de situações específicas já se afigura como menos problemático porquanto está no poder do legislador definir a relevância fiscal dos atos praticados mesmo que isso implique a utilização de conceitos próprios com um sentido diverso do utilizado na vida comum ou noutros ramos do direito.

5. Conclusões.

- A - A questão do planeamento fiscal está na primeira linha das preocupações dos técnicos e empresários que fazem um plano de investimento.
- B - Os Estados estão sobre a pressão das populações residentes para que lhes sejam fornecidos mais bens públicos ou semi-públicos coletivos (Polícia, Segurança, Transportes, vias de comunicação) ou mantidos serviços de carácter social (Educação, Saúde) como forma de redistribuição da riqueza social gerada num determinado espaço económico.
- C - Existe uma tensão dialética entre aquilo que é o interesse económico das empresas (menores custos incluindo o custo tributário) e os interesses do Estado (maior receita para fazer face à pressão social do fornecimento de bens públicos e semi-públicos e permitir a redistribuição).
- D - As vias de resposta para esta utilização lícita do sistema fiscal vão-se desenrolar em torno de duas grandes linhas: a) a via da interpretação funcional e económica; b) a via da resposta normativa com a consagração de cláusula geral antiabuso e/ou previsão de situações específicas.
- E - A Doutrina e a Jurisprudência portuguesas recolhe e trata do conceito de elisão ou evitação fiscal como um conceito autónomo do de fraude ou evasão fiscais. A distinção entre evasão e elisão está no momento em que se pratica o ato ou omissão. Se o ato é praticado posteriormente ao fato gerador estamos perante evasão fiscal se o ato ou omissão é praticado anteriormente ao fato gerador estamos perante elisão ou evitação fiscal. A distinção entre fraude e elisão é o carácter lícito ou ilícito dos atos praticados.
- F - *Elisão fiscal* é identificado como sinónimo de *evasão fiscal internacional* perante a inexistência de uma expressão na língua francesa equivalente a *tax avoidance*.
- G - A invasão do direito tributário de conceitos economicistas e objetivos é aliás uma das suas atuais tendências mais marcantes o que revela em parte uma certa crise conceitual e de sistema que resulta em nosso entender da massificação do sistema e da proliferação de deveres acessórios assacados aos contribuintes que devem lançar, liquidar e cobrar o imposto.
- H - Pode eventualmente colocar-se a questão da eventual inconstitucionalidade

- de tal tipo de normas por violarem os princípios da tipicidade fechada, segurança jurídica.
- I - A lei processual tributária portuguesa criou um processo especial para lidar com a aplicação das normas antiabuso.
 - J - A norma que concede poderes à Administração Fiscal para desconsiderar um negócio jurídico livremente celebrado pelas partes concede um direito subjetivo de cariz público à Administração.
 - L - É aceite consensualmente que a norma habilitante de um poder da Administração tem insito dois elementos: é um *meio* de atuação da Administração ou seja, um poder/dever de atuar e uma *garantia* do contribuinte de que a atuação permitida da Administração será aquela e só a prevista na lei.
 - M - O mau uso ou uso erradamente doloso do mecanismo legal daria ao contribuinte um direito a ser indemnizado na exata medida do dano ilegítimo provocado.
 - N - Na discricionariedade técnica é permitido à Administração a escolha de um de vários comportamentos possíveis numa situação em que o *fim* e os *meios* estão perfeitamente identificados na lei.
 - O - Na análise da questão da desconsideração do ato ou negócio jurídico na lei portuguesa deverá ter-se presente um conjunto de direitos do contribuinte e regras processuais que visam reequilibrar o poder concedido à Administração.
 - P - A consagração de normas antielisivas no direito interno configura uma crise do sistema que se revela incapaz de responder aos novos instrumentos de economia financeira e às novas formas de estruturação empresarial da economia para além da imaginação sem limites do contribuinte.

Anexo: Guia tipológico comparado da utilização das normas antielisão.

SITUAÇÃO	Tributo	Fonte
Concessão de mandato (procuração) para evitar uma dupla transmissão de imóvel	sis	1
Concessão de mandato para permitir uso de imóvel evitando o arrendamento	irs/irc	1
Doação por parente em linha reta para transmitir posteriormente a colateral	Suc.	1
Adoção de pessoa com o fim de lhe transmitir património com trib. mais favorável	Suc.	1
Repúdio da herança para que a transmissão se faça ao subsequente a quem se pretendia transmitir	Suc.	1
Constituição de sociedade unipessoal para beneficiar de regime fiscal mais favorável	irs/irc	1
Transmissão de ações de uma sociedade com o objetivo de transmitir um prédio de sua propriedade	sis	1
Transformação da forma societária como forma de beneficiar de regime fiscal mais favorável (soc. anónima em Cooperativa por ex.)	irc	1
Adoção de forma societária que contemple vantagens no tratamento das remunerações dos dirigentes -administradores ou gerentes	irs/irc	1
Efetivação de uma fusão em vez de união como forma de obter ganho com o imposto sobre transmissão de imóveis	sis	1
Distribuição de fundos de reserva aos sócios em vez de dividendos como forma de obstar à tributação destes	irs/irc	1
Doações simuladas como venda	registo	2
Crédito de imposto fictício	is	2
Fornecimento fictício	iva	2
Lavagem de cupon obrigacionista	irs/irc	3

Nota: 1 - Alberto Xavier , Manual de Direito Fiscal.

2 - Jean Pierre Chevalier

3 - Eusebio González

LA ELUSIÓN FISCAL: EXPERIENCIA ESPAÑOLA

(resumen de la intervención)

LUIS CISNEROS GUILLEN

En materia fiscal, como en otros aspectos jurídicos, políticos, económicos y sociales, la situación de España ha cambiado radicalmente de principios de los años 80 a nuestros días. Como un signo de modernidad, la sociedad española ha ido asumiendo la importancia de las cuestiones fiscales y del pago de los tributos

En una sociedad democrática hay que distinguir los mecanismos que permiten minorar las obligaciones fiscales que son aceptables para la sociedad de aquellos otros que se consideran perjudiciales a los intereses generales al producir situaciones de desigualdad entre los ciudadanos. Esta delimitación es puramente coyuntural y variable a medida que evoluciona la propia sociedad y se perfeccionan las normativas tributarias.

Frente a la evasión fiscal directa derivada de la economía sumergida va cobrando cada vez más importancia la elusión fiscal derivada de operaciones de planificación destinadas a dar una apariencia jurídica a las operaciones que realmente se quieren realizar para reducir la carga tributaria, o bien realizar operaciones cuyo único motivo sea reducir la carga fiscal global de la persona o entidad que lo realiza.

La normativa española recoge distintas normas para luchar contra la elusión fiscal:

A. MEDIDAS CONTENIDAS EN NORMAS DE CARÁCTER GENERAL

En España existe una norma básica en materia tributaria, denominada Ley General Tributaria, aprobada en 1963 y que ha sufrido distintas adaptaciones siendo la última de 1995, donde se recogen los principios y aspectos esenciales de la regulación de los tributos. En esta Ley se contienen las siguientes normas de carácter general destinadas a evitar la elusión fiscal:

1ª El artículo 24 de la Ley General Tributaria se regula el fraude de la Ley Tributaria. Esta norma que tiene su origen en el año 1.963 fue objeto de reforma en el año 1.995 y estaba destinada en la mente del legislador, a ser herramienta clave en la lucha contra la evasión fiscal. Este artículo dispone:

1. *«Para evitar el fraude de Ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de Ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.*
2. *Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de Ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.*
3. *En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de Ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.*

Sin entrar en un estudio teórico de esta norma se pueden destacar los siguientes requisitos para su aplicación:

- 1°) Que exista una norma defraudada y otra norma que sirva de cobertura.
- 2°) Es necesario, con carácter previo declarar el fraude en un expediente previo con audiencia al interesado.
- 3°) La norma no permite que los actos o negocios calificados como realizados en fraude de ley puedan ser objeto de sanción administrativa, y mucho menos calificados como delito en la vía penal.

Desde el punto de vista práctico la Administración Tributaria no ha utilizado de manera general esta vía que ha quedado reducida a casos muy específicos. Las razones que justifican esta falta de aplicación son:

- La calificación de una operación o negocio jurídico como realizada en fraude de Ley choca con la idea de economía de opción o planificación fiscal, entendida ésta como cualquier decisión del obligado tributario que le permita minorar sus obligaciones tributarias y que no se oponga a lo dispuesto en la normativa.

- Antes de practicar la liquidación correspondiente es necesario tramitar un expediente administrativo en que se declare el fraude de ley con audiencia al interesado. La Ley no regula actualmente ningún procedimiento especial para la tramitación de este expediente por lo que hay que acudir a los lentos trámites de cualquier procedimiento administrativo.

La existencia de este expediente nos lleva también a la idea de que la aplicación del fraude de Ley debe realizarse caso por caso, de manera que esta norma, difícilmente puede ser aplicada cuando nos encontramos con esquemas de defraudación que afectan a una pluralidad de personas.

- Por último, este artículo 24 no permite a la Administración sancionar la conducta elusora, basándose en que existe una interpretación razonable de la norma tributaria.

2°. Un segundo mecanismo de lucha contra la elusión fiscal se recoge en el artículo 25 de la Ley General Tributaria. Este art. dispone:

«En los actos o negocios en que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible grabado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.»

La diferencia entre el fraude de ley y simulación en materia tributaria es una cuestión compleja tanto desde el punto de vista teórico como de aplicación práctico.

Las diferencias en cuanto al tratamiento tributario y el procedimiento aplicable de calificar un negocio jurídico como simulado o realizado en fraude de ley, son transcendentales. Y en el caso de la simulación no se aplica el rígido procedimiento establecido para el fraude de ley y además cuando se prueba la asignación ha sido voluntaria la Ley permite sancionar estas conductas.

De la aplicación práctica de la simulación y de la experiencia ante los Tribunales de Justicia queremos destacar dos aspectos:

- El elemento fundamental va a ser probar la existencia de un negocio disimulado y del negocio querido realmente por las partes y
- En segundo lugar, los tribunales han negado reiteradamente que los negocios en masa puedan ser calificados de simulados, es decir, la simulación debe apreciarse caso por caso.

3°. Un tercer mecanismo es el contenido en el art. 28.2 de la Ley General Tributaria. Este art. dispone:

1. *«El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.»*
2. *El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.*

Este artículo contiene una preferencia del fondo sobre la forma y establece la obligación de atender a la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible. Esta norma, que procede del año 1.995, ha terminado con la vieja polémica de si era posible de realizar una interpretación de hecho imponible de carácter económico, es decir, atendiendo a las consecuencias económicas que derivaban de la realización de una determinada operación o negocio.

4° Este sistema basado en tres disposiciones presenta más inconvenientes que ventajas, podemos destacar:

- La existencia legal de tres figuras implica la necesidad de diferenciarlas entre sí. Ello supone acudir, además de a los conceptos tributarios, a disposiciones y conceptos del Derecho Civil.
- Las tres disposiciones presentan importantes problemas de interpretación
- La falta de desarrollo reglamentario del fraude de ley dificulta notablemente la utilización de esta figura.

Las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria en 1995 y la más reciente Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, han complicado aún más la aplicación de estas figuras. Esta última disposición ha reforzado los mecanismos de defensa del contribuyente y ha acortado los plazos de actuación de la Administración tributaria, con lo que se puede pensar que se está produciendo un cierto desequilibrio entre los ciudadanos, en cuanto puedan dificultar las actuaciones complejas de control de los sujetos pasivos con mayores recursos económicos.

B) *NORMAS ESPECIFICAS PARA EVITAR LA ELUSIÓN FISCAL.*

En el Ordenamiento Tributario Español existen distintas normas o disposiciones que pretenden resolver casos concretos de elusión fiscal. Dentro de estas normas podemos destacar por su mayor importancia las siguientes:

1. Valoración de determinadas operaciones a precio de mercado. Tanto en el Impuesto de Sociedades como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la Ley prevé que a efectos fiscales ciertas operaciones no se valoren por el precio consignado por las partes, sino que existe a los precios de mercado u otros que establezcan la norma específica. Casos concretos, entre otros, serían:

- La presunción salvo prueba en contrario de que las prestaciones de trabajo o capital son siempre retribuidas, salvo prueba en contrario.

- Valoración de las operaciones entre partes vinculadas a precio de mercado. Esta valoración se realiza exclusivamente por la Administración sin que pueda ser realizada por los particulares. El ajuste es siempre bilateral, es decir, de las dos partes contratantes. El ajuste podrá realizarse cuando, para el conjunto de las personas intervinientes, resulta una tributación en España inferior a la que hubiese correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

- Valoración a precio de mercado, en el impuesto de Sociedades en caso de aportaciones no dinerarias reducciones de capital con devolución de aportaciones, transmisiones a título lucrativo.

- La valoración, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la transmisión de acciones de acuerdo con los criterios establecidos por la Ley, con independencia de los precios pactados por las partes. La valoración se realiza atendiendo a la cotización en bolsa, y si las acciones no cotizan, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: el valor teórico, o el que resulte de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

- La consideración como ganancia patrimonial no justificada de los bienes o derechos cuya tenencia o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente.

2. En el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas existen también ciertas normas destinadas a evitar que se generen pérdidas patrimoniales derivadas de la enajenación o venta de acciones. En ambos casos la venta de acciones no genera disminución patrimonial si se adquieren valores de la misma naturaleza en los dos meses anteriores o posteriores si se trata de valores utilizados o en el año anterior o posterior si se trata de valores no admitidos a cotización en bolsa. Existe una norma similar que contempla las operaciones de compra de acciones destinadas a la obtención de dividendos para disfrutar de la deducción por doble imposición de dividendos

3. Especialmente destacar la norma contenida en el artículo 110 del Impuesto de Sociedades. En esta disposición se contiene una medida anti elusión al negar los beneficios fiscales que la ley establece en el caso de operaciones de fusión o escisión

de Sociedades, o aportación de ramas de actividad, cuando dichas operaciones no se realicen por motivos económicos válidos como la reestructuración o racionalización de sus actividades sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

La diferencia de lo expuesto en el art. 24 de la Ley General Tributaria al regular el fraude de Ley, que no entra en consideraciones sobre las intenciones subjetivas del contribuyente, esta norma equipara la ausencia de motivos económicos con fraude fiscal.

4. En el ámbito de la imposición indirecta destacar dos normas:

La primera (art. 108 Ley de Mercado de Valores) está destinada a evitar la elusión fiscal mediante la realización de operaciones a través de sociedades interpuestas. En esta norma se establece la exención en el I.V.A. y en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de la venta de acciones, pero se excluye la exención las ventas de acciones de Sociedades cuyo activo principal sean bienes inmuebles no afectos a una actividad empresarial y como consecuencia de la venta una persona adquiera más del 50% de las acciones de dicha sociedad. En estos casos la Ley entiende que el adquirente de la posición de dominio de la Sociedad esta adquiriendo un derecho sobre los inmuebles, propiedad de la Sociedad.

La segunda, se contenía en el art. 14.7 de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Esta polémica norma que data del año 89 y que ha sido recientemente declarada inconstitucional o declarada nula por el Tribunal Constitucional, estaba destinada a reducir el fraude en los precios de venta de los inmuebles y disponía que cuando el precio pactado por las partes fuera inferior en un 20% al precio por el que la Administración valoraba el inmueble la diferencia entra la valoración administrativa y el precio pactado se presumía que era una donación que organizaba el vendedor al comprador del inmueble.

C) ELUSIÓN FISCAL EN EL AMBITO INTERNACIONAL

Hasta el año 1.992 la normativa fiscal española se contenía escasas disposiciones en esta materia.

En 1991 se produce la liberalización de los movimientos de capitales y de la normativa de control de cambios al adaptar nuestra normativa interna a las directivas de la Comunidad Económica Europea. A partir de ese momento se hizo necesario en consecuencia introducir en la normativa del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y del Impuesto sobre Sociedades un conjunto de medidas habituales en el derecho comparado para evitar la elusión fiscal internacional.

De estas normativas destacamos las siguientes:

1. La normativa para corregir los precios de transferencia. España sigue en esta materia los principios emanados de las recomendaciones de la O.C.D.E. estableciendo la regla general de valoración de las operaciones al precio de mercado libremente pactado entre partes independientes, y supletoriamente, los siguientes criterios de valoración

- El precio de coste incrementado de los bienes y servicios, mediante el incremento de valor de adquisición en el margen que actualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concretadas con personas con entidades independientes
- El precio de reventa establecido por el comprador de los mismos minorado en el margen habitual entre partes independientes
- Cuando no resulta aplicable ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuanto los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por cada una de las partes.

2° La transparencia fiscal internacional a través de la cual se imputan en la base imponible de las personas y entidades residentes en España las rentas positivas de las entidades no residentes en las que tengan participación si se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Que la persona residente participe en más de un 50% del capital de la entidad no residente.
- b) Que la entidad no residente este sujeto a un gravamen o al impuesto de sociedades inferior al 75% del que hubiera correspondido paga en España.
- c) Que las rentas de la entidad no residente provenga de una de las fuentes que cita expresamente la ley. 3° Paraísos fiscales. Actualmente en España existen un conjunto muy amplio de normas destinadas a evitar la elusión como consecuencia de operaciones realizadas a través de paraísos fiscales. El concepto de paraíso fiscal viene determinado mediante el sistema de lista.

4° Normas sobre subcapitalización. Dispone el art.20 de la Ley del Impuesto de Sociedades que cuando el endeudamiento directo o indirecto de una entidad con otras personas o entidades no residentes con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra de capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

5°. La deslocalización de personas físicas. Por la Administración Tributaria se hace un esfuerzo para controlar y evitar la deslocalización artificial de personas físicas. En nuestra normativa interna se establecen unos criterios que determinan la residencia fiscal en España definidos en términos muy amplios. El art. 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considera residentes fiscales en España a las personas que: permanezcan más de 183 días durante el año actual en territorio español, computándose las ausencias esporádicas o cuando radique en España el núcleo principal de sus intereses económicos.

Se establece asimismo la cautela para el caso del traslado de residencia a paraísos fiscales en cuyo caso la persona física se considerará residente en España en periodo en que se efectúe el cambio de residencia y los cuatro años siguientes.

6°. Se ha establecido también un gravamen especial del 3% aplicable a las sociedades propietarias de bienes inmuebles en España. Esta norma que contiene múltiples exenciones pretende limitar la adquisición de inmuebles fundamentalmente en zonas turísticas a través de sociedades ubicadas en territorios de baja tributación.

7°. Medidas internas de control para la utilización abusiva de los convenios para evitar la doble imposición.

8° Reforzamiento de la colaboración internacional y del intercambio de información para la represión de las conductas elusoras que tienen su base en la realización de operaciones en distintos Estados.

- Utilización abusiva de convenios que corrigen la doble imposición por el método de exención
- Tramas del IVA. Etc.

D) EVASIONES DERIVADAS DE LA COMPLEJIDAD DE LA NORMA

La complejidad de las normas tributarias genera en muchas ocasiones graves problemas de interpretación que pueden dar lugar a situaciones de elusión fiscal. En este sentido resulta interesante establecer los mecanismos o cauces que permitan conocer la correcta aplicación de las normas tributarias. En este sentido queremos destacar dos tipos de mecanismos como son:

- Consultas vinculantes a la Administración sobre tratamiento fiscal de temas controvertidos, que permiten conocer, en un breve plazo de tiempo, cual es el criterio de la Administración antes de realizar tales operaciones.
- Que exista la posibilidad para el sujeto pasivo de plantear acuerdos previos a la Administración. En este sentido el Impuesto de Sociedades se recoge en su art. 16 la posibilidad que tienen los sujetos pasivos de someter a la Administración Tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, con carácter previa a la realización de las mismas.

SEMINARIO INTERNACIONAL SOBRE ELUSIÓN FISCAL

LA EXPERIENCIA DE ESPAÑA

MARTA VILLAR EZCURRA

Antes de entrar en valoraciones doctrinales o personales sobre la experiencia española en la lucha contra el fraude fiscal, expondremos el estado de la cuestión y la evolución normativa que ha seguido nuestra Ley General Tributaria, que recoge expresamente una norma anti-fraude. También, sucintamente consideraremos la doctrina jurisdiccional y otras normas específicas que utilizan la técnica de la “ficción” para elusiones en masa, así como aquellas otras que presentan un interés singular.

Descripción de la normativa tributaria española

En España estamos en proceso de reforma global de nuestra antigua Ley General Tributaria (LGT-1963), y vuelve hoy a plantearse cuáles son las técnicas más idóneas para luchar contra el fraude fiscal, para asentar reglas de interpretación de las leyes tributarias y muchos otros temas, que directa o indirectamente están vinculados a esta problemática de concretar lo lícito y lo ilícito de los negocios jurídicos convenidos desde la perspectiva de la ley tributaria.

La experiencia española no ha sido en absoluto positiva, sino fuente de tensiones y problemas en los debates teóricos y en la ineficacia práctica de las fórmulas elegidas. Contamos con una norma general reguladora del “fraude a la ley tributaria”, pero apenas se ha aplicado por la Administración y cuando así ha sido no se han visto afectados los casos en masa, como los seguros a prima única, la venta de los derechos de suscripción, operaciones de “lease-back”, transmisiones de cupones de obligaciones bonificadas, etc...

En 1995¹ se produjo una reforma parcial de la LGT en la que se pretendió dotar de eficacia a la norma anti-fraude. Como explica el profesor PALAO TABOADA “mientras estuvo en vigor la redacción originaria del artículo 25 LGT la razón de esta inaplicación es bien conocida: este artículo concedía a la Administración una *amplísima facultad de calificación* de los hechos imponible mucho más cómoda de utilizar que la disposición sobre el fraude a la ley, que desde el primer momento exigió la incoación de un expediente especial, cuya resolución se encomendaba a órganos centrales del Ministerio de Hacienda. Tal facultad era sin duda un arma efficacísima para luchar contra el fraude a la ley, pero equivalía, en realidad, a una consagración de la doctrina de la *interpretación económica de las normas tributarias*, considerada con razón inconciliable con la seguridad jurídica y, por tanto, con el Estado de Derecho”².

Con la reforma de 1995 se eliminó el contenido del artículo 25 LGT sustituyéndolo por una norma sobre los actos o negocios simulados. A cambio, el nuevo artículo 28.2 LGT dispuso que la calificación de los hechos imponible se hiciera atendiendo

¹ Ley 25/1995, de 20 de junio de 1995.

² C. PALAO TABOADA, “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, *Crónica Tributaria* núm. 98 (en prensa). Las cursivas son nuestras.

a la naturaleza jurídica de éstos³. De esta manera, si la Administración pretende atender al sustrato o resultado “económico” de los actos o negocios jurídicos no tiene más remedio que acudir a un expediente especial y demostrar que existe un fraude a la ley tributaria en los términos del artículo 24 LGT, que se extracta a continuación:

“1. Para evitar el fraude a la Ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el *propósito de eludir el pago del tributo* amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de Ley tributaria deberá ser declarado en *expediente especial* en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de Ley tributaria no impedirán la *aplicación de la norma tributaria eludida* ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de Ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los *intereses de demora* que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.

La LGT, modificada en 1995 dedica cuatro artículos (artículos 23, 24, 25 y 28.2) a la problemática de los negocios anómalos⁴ en las distintas manifestaciones que suele aceptar la doctrina civil: negocios simulados, fiduciarios, en fraude de ley o indirectos.

La doctrina de los tribunales. Algunos casos controvertidos entre la economía de opción, el fraude y la simulación.

Del estudio de la doctrina de tribunales administrativos y jurisdiccionales se deduce que existe gran incertidumbre sobre los exactos límites entre lo que es economía de opción o elusión lícita y negocio celebrado en fraude de ley.

En la práctica de los tribunales no han dejado de influir ideas, ausentes de nuestro ordenamiento, aunque no de otros de nuestro entorno, como el *abuso de formas jurídicas* o la *ausencia de motivos económicos válidos* en las operaciones. Tampoco se ha seguido un criterio uniforme en la consideración a las figuras civiles con raigambre en nuestro ordenamiento jurídico y su encaje con las soluciones de las normas tributarias a los supuestos de simulación o fraude. La dificultad probatoria para la Administración exigida por la norma anti-fraude se ha traducido en que un mismo

³ Es significativo que sistemáticamente este precepto esté ubicado fuera de la sección 2ª del capítulo II, del título 1º, dedicada a la “interpretación”, donde se encuentran tres preceptos, el artículo 23 sobre la interpretación de las normas tributarias y la prohibición de interpretación analógica para extender el ámbito del hecho imponible y el de las exenciones o bonificaciones; el 24 sobre el fraude de Ley y el 25 sobre la simulación.

⁴ Vid. El número monográfico sobre *Los negocios anómalos ante el Derecho tributario español*, Boletín del Ilre. Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, septiembre, 2000.

supuesto de hecho haya sido tratado en los tribunales de simulación, de fraude o incluso de elusión, con la correspondiente inseguridad jurídica para los contribuyentes. Como ha puesto de manifiesto el profesor HERRERA MOLINA, “las doctrinas del negocio indirecto y del negocio fiduciario constituyen construcciones de perfiles un tanto difusos que resultan inadecuadas para combatir la elusión en materia tributaria. El negocio indirecto puede constituir un instrumento para realizar el fraude de ley tributario, o constituir un negocio simulado. El negocio fiduciario *puro* no constituye una simulación, aunque sí puede utilizarse como medio para cometer un fraude de ley tributaria. En otro caso, la Administración no podrá recalificar el negocio fiduciario”⁵.

Más recientemente, la doctrina sentada por la Audiencia Nacional en sus sentencias de 1997⁶ sobre operaciones de seguro, ha aportado alguna claridad a estos temas. Ofrece, a juicio de DELGADO PACHECO, dos ideas especialmente valiosas: “Por una parte, *se rechaza la discutida autonomía calificadora de los negocios en aplicación de las normas tributarias* y se centra el debate claramente en el terreno de la determinación de la verdadera naturaleza jurídica de las relaciones existentes. Por otra, no se sigue la doctrina del negocio indirecto, que había sustentado la postura del TEAC, sino que se confía, aunque sea de forma aún imprecisa, en nociones más usuales de la teoría general de los negocios jurídicos. Por ello, es de esperar que la doctrina por llegar del Tribunal Supremo, al resolver los recursos de casación contra estas mismas sentencias, avance por esta misma senda y contribuya pues a dar mayor claridad a este debate, dejando aparte la indudable transcendencia de la solución final que aporte sobre las operaciones controvertidas”⁷.

Especialmente interesante es la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 1997 recaída en un caso de liquidación de retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario que la Administración consideraba producidos por operaciones de *seguro a prima única*. Para la Sala, las partes habían querido celebrar un contrato de seguro precisamente por el tratamiento fiscal favorable, por lo que no existía simulación, Sin embargo, entendió que faltaba el riesgo y la necesaria causa de un contrato de seguro, al no existir base técnica actuarial, y por ello afirmó que “la verdadera naturaleza -al reunir todos los elementos esenciales inherentes al negocio jurídico en cuestión- es la de un depósito irregular retribuido, en el que el asegurado tendría la condición de depositante, siendo la aseguradora depositaria, o, con mayor propiedad, la de préstamo mutuo o simple préstamo” (FJ 8º), en consecuencia falló la nulidad de efectos de los contratos de seguro, aunque no de los efectos civiles. También consideró la Sala que “la naturaleza de los negocios ha de

⁵ P.M. HERRERA MOLINA, “Aproximación a la analogía y el fraude de Ley en materia tributaria”, *Revista de Derecho Tributario* núm. 73, pág.75.

⁶ SSAN de 5 de marzo, 3 de octubre y 7 de noviembre de 1997.

⁷ A. DELGADO PACHECO, “El fraude de Ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria”, *Boletín del Ilre. Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre 2000, págs. 69-110. La cursiva es nuestra.

tener perfiles unitarios (...) si la Ley fiscal no altera la Ley sustantiva, el régimen de tributación ha de partir, ineludiblemente, de los negocios jurídicos e instituciones propios del Derecho sustantivo tal y como estén en él configurados” (FJ 6º).

Una sentencia posterior de la Audiencia Nacional sobre este tema, de 1 de julio de 1999, entendió, por contra, que las operaciones de seguro a prima única constituían verdaderos contratos de seguro y que debió tramitarse por la Administración el expediente especial del fraude que ley. La posterior evolución normativa por vía del Decreto-Ley 5/1989, que prohibió determinadas operaciones de seguro por carecer de un riesgo mínimo, confirmó la existencia de una *laguna legal* en cuanto a las primas únicas que “si en ningún caso fue aprovechada con fines elusorios del deber de contribuir, no se debió a la puesta en marcha de una actividad fraudulenta con infracción del ordenamiento jurídico, sino simplemente al *aprovechamiento de un vacío legal*, que obviamente sólo pudo ser frenado mediante la publicación de una ley formal prohibitiva en la práctica” (FJ 4º).

Por ello, estoy absolutamente de acuerdo con el profesor FERREIRO cuando afirma que “es el legislador el máximo responsable de una buena legislación y la Administración la máxima responsable de proyectos de ley (que normalmente atraviesan las Cámaras sin romperse ni mancharse) y reglamentos” pues “un ordenamiento tributario excesivamente minucioso y prolijo, casuístico y oscuro, plagado de regímenes o normas especiales fuerza al contribuyente (y a sus asesores, cfr. art. 467.2 CP) a buscar la aplicación de la ley más favorable y promueve la aparición de lagunas, contradicciones e interpretaciones dispares que también pueden ser utilizadas por los contribuyentes para lograr un “ahorro fiscal” o si se quiere, una legítima economía de opción”⁸. Tan es así que ya algunas sentencias del Tribunal Supremo⁹ han declarado la responsabilidad patrimonial del Estado legislador que se traduce en la obligación de la Administración de indemnizar por los daños derivados de una ley inconstitucional en los siguientes términos: aunque el contribuyente ya no pueda impugnar las resoluciones judiciales y administrativas firmes dictadas al amparo de una ley anulada ni tampoco solicitar la devolución de los correspondientes ingresos tributarios indebidamente efectuados, por haber prescrito el plazo establecido al efecto, sí tiene derecho a obtener una indemnización por los perjuicios que la aplicación de la norma legal le haya causado.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de marzo de 1999, aceptó plenamente la viabilidad de *la economía de opción tácita*, como posibilidad que asiste al contribuyente de configurar sus relaciones jurídicas de cualquier tipo, de modo que pueda aprovechar errores técnicos del propio legislador fiscal. En este supuesto se trataba de un matrimonio que decidió otorgar capitulaciones y establecer régimen de

⁸ Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *Quincena Fiscal* núm. 8/2001, pág. 20.

⁹ SSTs de 29 de febrero de 2000 (Ar. 2730), 13 de junio de 2000 (Ar. 5939), 15 de julio de 2000 (Ar. 7423), 30 de septiembre de 2000 (Ar. 9093) y 27 de marzo de 2001.

separación de bienes. El mismo día, el esposo vendió ciertas fincas evitando el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, aprovechando una exención *ope legis*, y la Sala rechazó la existencia de fraude de Ley.

Otra doctrina interesante surge en torno a los llamados *bonos austríacos* emitidos a principios de los años noventa. De acuerdo al convenio de doble imposición entre España y Austria, los intereses de la deuda pública sólo podían ser gravados por el Estado emisor. Los adquirentes de los títulos, residentes en España pretendieron no sólo la exención de intereses sino el aprovechamiento de las minusvalías resultantes de la diferencia entre el coste de adquisición de los títulos, comprados a punto de vencer el cupón y su valor de enajenación, después de cobrados los intereses. Estas operaciones se realizaron también con títulos y cupones de deuda pública brasileña, al disponer el convenio la exención en España de los intereses. Mientras que los Tribunales administrativos admitieron inicialmente la licitud de la mecánica liquidatoria de los contribuyentes, la Audiencia Nacional en sentencia de 24 de noviembre de 1998 rechazó el aprovechamiento fiscal de la minusvalía que entendió “no tiene existencia económico-jurídica” (FJ 5º), con una interpretación de corte económico de las normas en juego.

El Tribunal Constitucional, por su parte, también ha reconocido la licitud de las *economías de opción* en sentencia de 17 de febrero de 2000, emitida para declarar la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas, en virtud de la cual la norma desvirtuaba la realidad de las operaciones de transmisión patrimonial onerosa y en lo esencial, si el valor comprobado por la Administración excedía de unos límites, se exigía por el diferencial el impuesto de donaciones. Según la STC citada: “...en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados por el Impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria, o con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de los gastos públicos, habilitando a este fin instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto de mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos” y ha definido la “economía de opción” como “*la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras*”.

Bases para la lucha contra el fraude en la futura Ley General Tributaria

Ya es oficial el *Informe de la Comisión de expertos para la Reforma de la LGT*, que se ha emitido partiendo de cinco premisas básicas, siendo precisamente la quinta el convencimiento de que han de *incorporarse a su articulado instrumentos efectivos para la lucha contra el fraude*. En el apartado 5º del Informe se exponen las líneas generales para modificar los preceptos sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, que a continuación exponemos.

En relación con la *calificación* del hecho imponible, la Comisión propone que su regulación vuelva a situarse después de la relativa a la interpretación. Cuando el hecho imponible, o alguno de sus elementos, se defina por remisión a otras ramas del ordenamiento, ha de calificarse conforme a las categorías propias de éstas, cualquiera que sea la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez. En el caso de que se defina directamente por la Ley tributaria, se calificará de acuerdo con los criterios que resulten de ésta con independencia de las categorías utilizadas en otras ramas del ordenamiento.

Tras la calificación (incluso dentro del mismo precepto, en párrafo separado) se entiende que debería regularse la *simulación*, dejando claro que sólo existe en los supuestos de *falsedad o engaño*, como ya han declarado tanto el TEAC como la Audiencia Nacional. De esta forma, se evitarían ciertas interpretaciones forzadas, que pretenden utilizar la norma relativa a la simulación como un cajón de sastre. Además, la Comisión defiende que debería recogerse una referencia a la necesidad de probar la existencia de simulación. De este modo si se prueba la existencia de falsedad o engaño, ha de prescindirse del negocio o negocios simulados, atendiendo en su lugar a los efectivamente realizados por las partes¹⁰.

En cuanto al *fraude de Ley*, se han planteado en la Comisión dos grandes posiciones a valorar por el legislador y alguna minoritaria.

1) Supresión de la regulación del fraude de Ley.

Una primera propuesta incide en la línea de señalar la *necesidad de suprimir la regulación referida al fraude de Ley*. Esta concepción parte de la idea de que este mecanismo no resulta, en principio y en general, aplicable a un ámbito como el tributario, que lejos de constituir un orden de prohibiciones se articula en mandatos positivos de pagar una cantidad de dinero a todo el que realice un determinado hecho. El ciudadano que se mueve en un mercado libre decide si realiza o no tal hecho. Si no lo realiza o realiza otro hecho tipificado o no en otra norma tributaria, ningún reproche puede merecer.

De este modo la LGT debería contemplar que el tributo debe exigirse de acuerdo con la calificación jurídica que atribuye la normativa tributaria a los hechos realizados. En los actos o negocios en que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. En estos casos la Administración ha de probar, de modo fehaciente, la inexistencia del acto o negocio simulado y la efectiva realización del acto o negocio ocultado con él. Así se evitaría todo

¹⁰ A juicio del profesor NAVAS el que no esté previsto un procedimiento para declarar la simulación es "una grave deficiencia legal que no significa la posibilidad de omitir una expresa y minuciosa argumentación para llevarla a cabo", vid. R. NAVAS VÁZQUEZ, "Interpretación y calificación en Derecho Tributario", *Boletín del Ilre. Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre, 2000, pág. 24.

tipo de sanción, incompatible tanto con el principio de acción libre en un mercado libre como con el derecho a una lícita “economía de opción”. Esta alternativa ha sido defendida en la doctrina española, entre otros, por los profesores FALCÓN¹¹ y FERREIRO¹².

2) Inclusión de una cláusula de prohibición general del fraude de Ley o de una cláusula anti-abuso.

Una segunda posición, sostiene la necesidad de regular el fraude de Ley. Así, se entiende que, tras la interpretación y la calificación del hecho imponible, se regularía, en precepto separado, la prohibición de analogía y el fraude de Ley.

Respecto a lo primero, se entiende adecuada la redacción del actual artículo 23.3 de la LGT, que pasaría a ser el apartado 1 del nuevo precepto, como era originariamente. La prohibición de analogía, que en realidad supone consagrar un principio de tipicidad en relación con el hecho imponible y las exenciones, reviste la máxima importancia en un sector del ordenamiento en que la seguridad jurídica es fundamental.

En cuanto al *fraude de Ley*, el primer problema que se plantea es si debe mantenerse la terminología o establecerse una cláusula anti-abuso. Aunque se considera que el fraude a la Ley tributaria es una figura distinta al fraude de Ley tal como se regula en el Código Civil, se cree preferible mantener la terminología. Entre otras cosas, porque si la nueva LGT no habla de fraude de Ley, sino sólo de cláusula anti-abuso, podría pensarse que es aplicable tanto la cláusula anti-abuso, como la regulación jurídico-privada del fraude de Ley.

Del mismo modo, según esta posición, debe mantenerse el fraude de Ley como un supuesto de aplicación por analogía de la Ley tributaria, como excepción a la prohibición general de analogía. Se trata, en definitiva, de supuestos en que se elude la realización del hecho imponible, por lo que la Ley tributaria no es aplicable, dada la prohibición de analogía. Ello es totalmente distinto de la simulación, en que se “esconde” la realización del hecho imponible, haciendo aparecer al exterior un negocio distinto puramente ficticio o aparente.

En este sentido la Comisión afirma “que el fraude de Ley constituye, por su naturaleza, una economía de opción”. Se elude el tributo, pero evitando la realización del hecho imponible. No quiere con ello decirse que no deba aplicarse el tributo, pues existen supuestos de abuso de las posibilidades de configuración jurídica que el legislador no ha podido prever, y que deben de gravarse aunque no estén tipificados

¹¹ Según el profesor FALCÓN el mecanismo del fraude a la ley tributaria, no constituye un modo de reacción frente a ilícitos, a diferencia del fraude a la ley civil, sino un mecanismo de aplicación del tributo por analogía, lo que explica la exclusión de sanciones. Cfr. R. FALCÓN y TELLA, “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *RTT*, NÚM. 31, 1995, pág. 65.

¹² Afirma el profesor FERREIRO que ante un ordenamiento tributario excesivamente complejo plagado de lagunas y con disparidad de criterios interpretativos “un artículo como el 24 LGT no hace sino aumentar la situación de indefensión del contribuyente al mismo tiempo que aumentan los poderes libres de ataduras normativas de la Administración”, por lo que “la solución de cara a un mayor respecto a los principios de legalidad, libertad y seguridad, pasa (...) por la prohibición expresa de analogía y “fraude de ley”. *Vid.* “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, cit, págs. 20 y 21.

por la Ley tributaria, si bien a través de un procedimiento especial y sin sanciones.

Partiendo de la redacción actual, se señalan los puntos que, según esta concepción, pueden o deben mejorarse.

- Definición del fraude a la Ley tributaria

En primer lugar, se considera que debe explicitarse que el fraude de Ley se refiere, exclusivamente, a supuestos en que no se realiza el hecho imponible. En segundo lugar, se propone la eliminación del actual artículo 24.1 de la LGT de la expresión “amparándose en normas dictadas con distinta finalidad”, pues, a menudo, el fraude a la Ley tributaria no se ampara en ninguna norma tributaria, sino en una laguna; y si se entiende que el término “normas” se refiere en este contexto a las normas privadas, es claro que ninguna de ellas se ha dictado con la finalidad de que se cobren o dejen de cobrarse tributos. Por ello, el mencionado inciso debería sustituirse por otra redacción que refleje dos ideas.

De un lado y en cuanto a las normas civiles, lo que caracteriza el fraude de Ley es la utilización de un negocio para una finalidad distinta de la típica o propia del mismo (negocio indirecto), o bien de la concatenación de diversos negocios de una forma inusual. Además, no debe existir ningún motivo económico válido para el recurso a dicho negocio o concatenación de negocios, distinto de mero ahorro fiscal.

De otro y por lo que se refiere a las normas tributarias, se trataría únicamente de señalar que no cabe utilizar el expediente de fraude de Ley cuando la norma tributaria contemple, expresamente, la vía negocial elegida. Por ejemplo, no cabe acumular donaciones realizadas entre las mismas personas con tres años y un día de diferencia o levantar el velo de una sociedad por el hecho de que no realice una actividad empresarial (para ello ya está el régimen de transparencia fiscal).

En tercer lugar, debe advertirse que el fraude de Ley no es la vía para reaccionar ante fenómenos masivos de economías de opción. En estos casos lo procedente es una reforma de la Ley fiscal, que, dentro de los límites de la seguridad jurídica y de otros principios desarrollados por la jurisprudencia constitucional, podría tener carácter retroactivo, si se estima deseable.

En cuarto lugar, el expediente de fraude de Ley tampoco debe utilizarse para evitar la elusión de las obligaciones a cuenta. El fraude de Ley, en cuanto supone una excepción a la prohibición de analogía, implica una quiebra importante a la seguridad jurídica que sólo se justifica cuando lo que se elude es la obligación tributaria principal. No, en cambio, si simplemente se eluden obligaciones a cuenta, sin perjuicio de que, en estos últimos casos, se modifique la Ley o la norma reglamentaria para evitar en el futuro el comportamiento elusorio.

En quinto lugar y en relación con el ánimo de eludir el tributo, se sostiene que éste debe existir, y probarse por la Administración, aunque sea mediante indicios. Pero quizá sea preferible, por razones prácticas, eliminar toda referencia directa a ello, tanto para evitar que se exija con excesivo rigor la prueba de este ánimo, como para evitar, en el polo opuesto, que la mera existencia de un móvil fiscal (que siempre

existe, y es en principio legítimo) lleve a pensar que se trata de un fraude de ley.

- Expediente especial

La conveniencia de que exista un expediente especial se justifica por la excepcionalidad de esta figura, y por la necesidad de que de su aplicación se ocupen órganos especializados, con la suficiente formación y experiencia. Del mismo modo, se entiende que el precepto que regule el fraude de Ley ha de contemplar este expediente especial, aunque sólo sea para remitirse a su regulación, si se considera preferible llevarla al correspondiente Título de la LGT que se ocupe de la aplicación de los tributos.

Sin embargo, la Comisión advierte que no basta con contemplar la necesidad de audiencia al interesado, necesaria en todo procedimiento, sino que es importante atribuir la competencia a un órgano concreto, o al menos exigir dictamen vinculante (por ejemplo, de la Dirección General de Tributos o del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente). En todo caso no debe incurrirse en el error de atribuir íntegramente la responsabilidad del fracaso en la aplicación del actual artículo 24 de la LGT a la exigencia de que se siga un expediente especial.

- *Consecuencias del fraude de ley*

La Comisión realiza dos observaciones en torno a este punto. Por lo que respecta a la primera, defiende la supresión de las vigentes referencias a la “norma eludida”, pues en el fraude de Ley no se elude una norma concreta, sino la realización del hecho imponible, y, por tanto, del tributo que lo grava (ejemplo: aprovechándose de una laguna).

Con relación a la segunda, *se apunta la posibilidad de dar al contribuyente afectado la ocasión para deshacer los negocios que la Administración considera en fraude de Ley, con exención de impuestos*. La Comisión recuerda que ante una donación condicionada a que la Administración aplicase un determinado valor, la jurisprudencia ha considerado que tal condición era válida, y que por tanto quedaba la donación sin efecto, con lo que no podía exigirse Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alguno. Una fórmula de este tipo suavizaría la inseguridad que el fraude supone, si bien, lógicamente, habría de quedar condicionada a los supuestos en que el Derecho privado lo permita y no impediría que se aplicase el tributo correspondiente al efecto producido, si no es posible devolver íntegramente las prestaciones recíprocas, en el sentido del artículo 1.295 del Código Civil.

- Liquidaciones, intereses y sanciones

Respecto a la liquidación de cuotas e intereses, ha de preverse también la deducción de las cantidades pagadas como consecuencia de los negocios realizados. Quiere con ello decirse que si se constituye y disuelve una sociedad, para lograr los efectos propios de una compraventa de inmuebles, se aplicará el tipo que proceda de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero se devolverá el

gravamen satisfecho de operaciones societarias.

En cuanto a las sanciones, frente a una postura extrema que apostaría por la supresión absoluta del inciso de la redacción actual que excluye la aplicación de sanciones en estos casos, la Comisión recomienda mejorarla de acuerdo con tres propuestas.

Según la primera, el tributo eludido no puede dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, ni había por tanto obligación de declarar. De conformidad con la segunda, los actos y negocios realizados pueden dar lugar a sanciones, siempre que no se declaren adecuadamente. Es decir, si se constituye y disuelve una sociedad, no hay que declarar la compraventa, pero sí la constitución y disolución, y ello de forma completa y veraz.

Por último, cabe imponer sanciones por infracción simple, por negativa u obstrucción a la actuación inspectora, una vez abierto el expediente especial. Es decir, no hay obligación de declarar el hecho imponible no realizado, pero sí de atender los requerimientos que se hagan en el expediente de fraude.

El debate científico abierto

La difusión del Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT, ha abierto el debate desde las bases de sus propuestas. El profesor PALAO ha publicado en distintos medios¹³ unas notas para el debate que sintetiza en nueve aseveraciones que extracto a continuación:

1. El informe presenta dos “grandes posiciones” doctrinales ante el fraude a la ley, una negadora de dicha figura y otra que la admite. Sin embargo, no toma posición ante ellas, al menos abiertamente. En mi opinión, la segunda es claramente preferible y predomina absolutamente en el Derecho comparado.
2. Dentro ya de la segunda de las mencionadas posturas, acierta, a mi juicio, la Comisión al rechazar la sustitución de la figura bien conocida del fraude por una “cláusula antiabuso”. No comparto, sin embargo, la afirmación de que el fraude a la ley tributaria sea una figura distinta del fraude a la ley regulado en el artículo 6 del Código civil; afirmación que se aproxima a la posición negativa de la figura.
3. Coincido, en principio, con la propuesta de que se defina el fraude a la ley como un supuesto de aplicación por analogía de la ley tributaria, aunque esta afirmación habría que matizarla.
4. Por el contrario me resulta sorprendente y rechazable la afirmación de que “el fraude de ley constituye, por su naturaleza, una economía de opción”, en la que se advierte también la influencia de la tesis negadora de la figura del fraude a la ley. Se trata, claramente, en mi opinión, de dos figuras completa-

¹³ Vid. Asociación Española de Asesores Fiscales, “Revista Interactiva” núm. 26-2001-9 de julio de 2001, Seminario Fernando Sainz de Bujanda, página web del Instituto de Estudios Fiscales (www.ief.es)

mente distintas: en la llamada “economía de opción” se elige la vía menos gravosa fiscalmente sin artificio o abuso alguno de formas jurídicas.

5. No se ve claramente la razón por la cual el fraude a la ley no podría utilizarse “ante fenómenos masivos de economías de opción” (vuelve a utilizarse inadecuadamente esta expresión). La intervención del legislador es una cuestión de oportunidad política, que no excluye la lucha contra la elusión caso por caso.
6. Tampoco resulta claro por qué no ha de utilizarse la figura en relación con las obligaciones a cuenta, que son tan obligaciones tributarias como la principal.
7. El informe propugna el mantenimiento del expediente especial, que me parece discutible. Aunque esta exigencia no sea la única causa de la inaplicación práctica de la figura del fraude a la ley, sí ha contribuido decisivamente a ello, en mi opinión. En cualquier caso, es sorprendente la sugerencia de que la competencia para resolver dicho expediente se atribuya al Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.
8. Llama la atención la afirmación de que “en el fraude a la ley no se elude una norma concreta, sino la realización del hecho imponible”. Evidentemente éste es una creación normativa.
9. La “posibilidad (que se apunta) de dar al contribuyente afectado la ocasión para deshacer (sic: ¿revocar?) los negocios que la Administración considera en fraude de ley, con exención de impuestos” viene a ser un derecho de ensayo o prueba sin riesgo.

Consideraciones generales sobre el problema debatido

No es mi propósito en este foro entrar con argumentaciones en el debate abierto, que exigiría una toma posición abierta, un análisis de la casuística y sobre todo más tiempo, aunque en lo esencial estoy de acuerdo con las críticas apuntadas por el profesor PALAO. Sólo he pretendido hasta ahora exponer ante ustedes cuál es la situación en la normativa, la jurisprudencia y la doctrina españolas, en lo que les pueda servir de experiencia ante la nueva cláusula la anti-fraude brasileña. Entiendo, sin embargo, que merecen destacarse algunas consideraciones de orden más general.

El objeto de este Seminario, “la elusión fiscal” es uno de los problemas eternos en la doctrina científica y paradójicamente es a la vez de poderosa actualidad. Los debates, podrían reconducirse en último extremo, a la *autonomía* general y calificatoria en particular, del Derecho Tributario respecto del Derecho privado, tratando de huir de la *interpretación económica* del Derecho, denunciada por Becker y que tantos problemas ha planteado.

Desde mi punto de vista el problema que subyace es único. Expresado en

forma de principios jurídicos podría afirmarse que se trata de enfrentar el principio de la *autonomía de la voluntad* que inspira las relaciones jurídicas del Derecho privado con el principio de *reserva de Ley* que inspira el instituto normativo del Derecho tributario. Y en cuestión de técnicas más idóneas aparecen enfrentados el principio de *eficacia administrativa* en la aplicación de los tributos y el de *seguridad jurídica* de los contribuyentes. Es claro que los contribuyentes tienen derecho al ahorro fiscal, pero también lo es la Administración en cumplimiento de su deber de exigir y comprobar los tributos, no puede ignorar la licitud o juridicidad de los medios por los que se llega a lo que el contribuyente llamará ahorro fiscal o economía de opción.

Siendo esto así, también es verdad que no podemos enfrentarnos actualmente al tema dando la espalda ni a la complejidad de la normativa tributaria plagada de lagunas y complejidades, ni al contexto de la normativa tributaria de otros países, en muchos de los cuales se admite el *pacto con la Administración* o el arbitraje con carácter general, desvirtuando el clásico principio de indisponibilidad del crédito tributario. Según el Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT hay que tener en cuenta el carácter funcional de las potestades administrativas: la Administración no sólo “puede”, sino que “debe” liquidar los tributos devengados y recaudar las cuotas liquidadas, en tanto no prescriba la obligación o caduque el ejercicio de la potestad, lo que, por definición, excluye que la Administración haga dejación de sus funciones.

España, además, como parte de la Unión Europea, ha de cumplir con las Directivas comunitarias que específicamente permiten u ordenan combatir ciertas formas de fraude. A modo de ejemplo, la Ley española del Impuesto sobre Sociedades (LIS) contempla como régimen especial el de fusiones y otras operaciones societarias amparadas por la Directiva comunitaria 90/434/CEE de 23 de julio, que se benefician, entre otras cosas del diferimiento en la tributación de las plusvalías afloradas. Pero el artículo 110.2 LIS previene que, si las operaciones contempladas no se efectúan por *motivos económicos válidos*, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades que participan en la operación, puede constituir una *presunción* de que esta operación tiene como mera finalidad o principal objetivo *el fraude o la evasión fiscal*, con la pérdida consiguiente de los beneficios fiscales¹⁴.

A partir de ahora la internalización de las empresas deberá basarse, más aún si cabe, en razones económicamente válidas antes que en estructuras corporativas tendentes a la elusión de impuestos. En la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 17 de julio de 1997 (as. *Leur-Bloem*), se afirmó que “el concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas”. A juicio de LOPEZ TELLO lo interesante de la sentencia está en que el Tribunal parece convencido de

¹⁴ Al precepto se le ha dado nueva redacción por Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE 30 de diciembre).

que “la finalidad de constituir un grupo consolidado fiscal interponiendo entre una persona física accionista único de dos sociedades mercantiles una sociedad de nueva creación, mediante un canje de valores, es una finalidad de fraude o evasión fiscal”. También resultan interesantes las reflexiones del Tribunal en torno a ciertas circunstancias que pueden acompañar, y de hecho lo hacen en muchas ocasiones, a las operaciones de reestructuración, respecto a las cuales “la Corte concluye que ninguna de ellas puede considerarse por sí sola como indicio de ausencia de motivos económicos válidos, o si se quiere, como indicio de una finalidad de fraude o evasión fiscal. Es el caso de las sociedades *holding* de nueva creación sin actividad empresarial propia, estructuras societarias creadas para un período limitado, y no de forma duradera, o personas físicas accionistas y administradores únicos de sociedades intervinientes en las operaciones¹⁵”.

Es interesante anotar que la Ley 14/2000, que da nueva redacción al artículo 110 LIS, va a permitir que entidades residentes en territorio español reciban aportaciones de valores representativos del capital social de entidades extranjeras extracomunitarias; al amparo del Capítulo VIII del Título VIII, y también que entidades *holding* comunitarias pertenecientes a grupos multinacionales españoles reciban dichas aportaciones y hallen amparo de la referida normativa¹⁶.

En nuestros días, muchos de los problemas de evasión fiscal son posibles por las diferencias de tributación entre países, entre los cuales existe una verdadera competencia fiscal a la baja, y son necesarias medidas internacionales y comunitarias para combatirlos. Actualmente, rige como “pacto de caballeros” entre los países de la UE el denominado “Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas”, que incluye, entre otras, medidas sospechosas de provocar *competencia fiscal dañina*, que los Estados miembros de la UE se comprometen a eliminar. Este documento que se une a las Conclusiones del Consejo Europeo de 1997, según Resolución de 1 de diciembre de 1997, ha sido completado por el informe “Primarolo” publicado el 29 de enero de 2000, que incluye una lista de 66 regímenes privilegiados o de baja tributación, que deben en consecuencia, ser eliminados.

Parte importante del Código de conducta lo constituye la propuesta de Directiva del Consejo destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses en la Comunidad de 18 de julio de 2001, que sustituye la de 1998, basada en un modelo de “coexistencia” de dos sistemas: suministro de información por el país donde se generan los intereses al país de residencia y sistema de retención sobre los intereses. La nueva propuesta, que consagra la fórmula del intercambio de información, tiene por objeto garantizar que los rendimientos del ahorro en forma de

¹⁵ J. LÓPEZ TELLO, “La cláusula antiabuso del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores”, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre de 2000, págs. 267 y 268.

¹⁶ Vid. E. SANZ GADEA, “Novedades introducidas en la normativa del impuesto sobre sociedades por las Leyes 13/2000 y 14/2000”, *RCT-CEF* núm. 10/2001, págs. 99-132.

intereses abonados en un Estado miembro, a beneficiarios efectivos que sean residentes en otro Estado miembro puedan gravarse efectivamente con arreglo a la legislación de este último. En la actualidad, por la falta de coordinación de los Estados miembros, las personas físicas puede eludir con frecuencia toda forma de imposición en el Estado miembro en el que residen sobre los intereses que perciben de otro Estado miembro. Esta situación distorsiona el funcionamiento del mercado único y ocasiona pérdidas de ingresos fiscales en todos los Estados miembros. Es indudable que el espacio financiero europeo no podrá dar todos sus frutos mientras las decisiones de los ahorradores estén determinadas por la posibilidad de *eludir* impuestos y no por una comparación de las diversas alternativas de inversión fundada en sus ventajas intrínsecas.

Breve referencia a las soluciones en otros países

Volvamos a las fórmulas internas anti-elusión. Si observamos las respuestas del Derecho comparado ante los problemas de elusión o de fraude fiscal, no cabe duda de que existen disposiciones legales o principios no escritos contra la elusión en casi todos los países, en virtud de las cuales las autoridades fiscales pueden discutir operaciones aparentemente regulares pero cuya forma enmascara la realidad, reflejando preocupaciones que son estricta o principalmente fiscales.

Así, en el Derecho francés, la figura central (artículo 64 del Libro de los Procedimientos Fiscales) es el abuso del Derecho (*abus de droit*), pero entendido de manera amplia y equiparado en primer lugar a la simulación, y según el Consejo de Estado francés (arrêt de 10 de junio de 1981), también al fraude de ley. De ahí que la doctrina francesa distinga el *abus de droit-simulation* del *abus de droit-fraude d'intention*¹⁷. En Alemania se utiliza la fórmula del "abuso de las formas jurídicas" (parágrafo 42 de la Ordenanza alemana), para combatir la "elusión fiscal", en alemán (*Steuerumgehung*), que es la misma figura que en la terminología anglosajona se denomina *tax avoidance*. Pero aclara unánimemente la doctrina alemana que se trata de una fórmula especie de la categoría de fraude a la ley (*Gesetzesumgehung*). En Estados Unidos no existe una norma general anti-elusión pero sus tribunales han creado doctrinas afirmando el predominio de la sustancia económica del negocio sobre su forma (*substance over form*). En el Reino Unido, se ha producido una interesante evolución en la práctica de los Tribunales desde una actitud literalista hacia una posición flexible (*new realism*) que concede una importancia singular a la interpretación del Parlamento. El Informe del Institute for Fiscal Studies (1997) ha propuesto la adopción de una norma legal general contra la elusión impositiva (*tax avoidance*) centrada en la noción de "operación realizada por motivos fiscales" (*tax driven transaction*).

La experiencia de los países donde se aplican medidas generales contra la elusión muestra que no se refieren a la limitación del uso de regímenes de baja

¹⁷ Vid. C. DAVID, "L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume Uni", en: *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1993, I, págs. 220 y ss.

imposición por las empresas multinacionales. La ponencia general al Congreso de la IFA sobre las limitaciones en el uso de regímenes de baja tributación en empresas multinacionales destaca tres experiencias. En primer lugar, la práctica alemana muestra que la identificación del mal uso de la ley permite imponer a los asociados alemanes de las empresas intermediarias situadas en el extranjero por los ingresos recibidos por esos asociados, cuando se trata de empresas “buzón”, sin instalaciones ni personal. Por su parte, Australia y Nueva Zelanda, basándose en el mal uso de la ley, reprimen el procedimiento consistente en utilizar operaciones complejas identificando como ingresos procedentes de sociedades de cartel exentas, lo que realmente constituye intereses resultantes de inversiones efectuadas en países de baja imposición. En el último de los casos, el holandés, el procedimiento consiste en erosionar la base fiscal de los Países Bajos por la manipulación de la tributación del grupo. Ese es el caso cuando una sociedad de cartera localizada en un país con régimen de baja tributación y que pertenece a una empresa holandesa lucrativa, transfiere los títulos de la empresa a una nueva sociedad de cartera holandesa, que queda en deuda con esa finalidad. Las dos empresas holandesas constituyen entonces un grupo de tributación, lo que permite consolidar las cargas financieras de la sociedad de cartera y los beneficios de la sociedad operativa, situación que elimina la erosión de la base fiscal de los Países Bajos, mientras que los intereses pagados por la sociedad de cartera holandesa son recibidos en un país con régimen de baja imposición y por ello no tributan o lo hacen muy reducidamente.

También, están generalizadas tres tipos de medidas nacionales que limitan el uso de los regímenes de baja tributación por las empresas multinacionales sin estar orientados a esta finalidad, a saber: las disposiciones contra subcapitalización, las de precios de transferencia y las que posibilitan atribuir la residencia de tributación de una empresa extranjera a la empresa de referencia.

De otro lado, debe tenerse en cuenta que los convenios para evitar la doble imposición firmados por España muestran una tendencia consistente en incorporar específicas cláusulas anti-abuso (beneficiario efectivo, limitación de beneficios de ciertas cláusulas convencionales, cláusulas de sometimiento a tributación), pero como afirma GARCÍA PRATS “no la inclusión de una cláusula general de limitación de beneficios del convenio, con la excepción del convenio firmado con los Estados Unidos. Los convenios de doble imposición españoles no incorporan una cláusula de salvaguardia para garantizar la aplicación de la normativa interna sobre transparencia fiscal internacional”. En consecuencia, “las reglas anti-abuso muestran una eficacia limitada para combatir la utilización de regímenes de baja tributación por empresas multinacionales, aunque parece evidente que una utilización más generalizada podrían mejorar la efectividad de la Administración tributaria, pudiéndose aplicar incluso frente a los convenios de doble imposición”¹⁸.

¹⁸ F. A. GARCÍA PRATS, resumen de la ponencia española al congreso de la IFA sobre los “Límites en la utilización de regímenes de baja imposición por empresas multinacionales: medidas actuales y tendencias futuras, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXXVIb, Kluwer, The Netherlands, 2001, pág. 826.

España, como también Brasil, sigue el sistema de “black list” de territorios de baja tributación, respecto al cual se justifica la aplicación de medidas anti-elusión. También habrá de tenerse en cuenta que ni las reglas internas ni las convencionales podrán suponer infracción del Derecho comunitario europeo. Prevalece este Derecho frente a lo previsto en los convenios entre un país miembro y una parte tercera, no pudiendo prosperar las invocaciones de los Estados respecto a la lucha contra la evasión fiscal (as. *Saint-Gobain*, STJCE 21.9.99, C-307/97).

La cuestión terminológica

El problema de la *elusión fiscal* empieza por ser de orden terminológico. Sería preciso para evitar confusiones distinguir este concepto del de fraude de ley civil, abuso del Derecho, negocio simulado, negocio indirecto, negocio fiduciario o simplemente infracción a la norma tributaria¹⁹, sobre todo porque las respuestas o consecuencias previstas por el ordenamiento jurídico para cada caso son distintas.

Entiendo que no constituye una “herejía” afirmar que las categorías civiles se separan o al menos suponen un matiz ineludible respecto de las tributarias que explicitan, en esta área, en mayor medida que en otras, su autonomía calificatoria respecto al Derecho privado, en atención al componente económico que hay en las normas tributarias y a la posibilidad de “evasión legal”²⁰, “elusión impositiva”²¹ o de “economía de opción”²² que puede darse.

Siguiendo al profesor CASADO “tanto en la calificación *tributaria* de los hechos como en la interpretación de la norma (tributaria) habrá de considerarse que esta última -como señalan TIPKE y KRUSE- tiene siempre una *significación económica*,

¹⁹ En este último caso, jamás debería producirse confusión puesto que se trata de un supuesto radical y abiertamente contrario a la Ley.

²⁰ Bajo el epígrafe “evasión legal, se agrupan los distintos modos o procedimientos legales que permiten o instrumentan que el particular no entre en la perspectiva relacional u obligación impositiva, aún habiéndose dado o producido la realidad expresiva o representativa de una capacidad contributiva”. Se consideran conductas de “elusión impositiva” “aquellas decisiones del contribuyente que conlleven una mejor carga impositiva en el futuro, siempre que la ejecución de aquéllas quede plana o íntegramente sometida al ordenamiento impositivo vigente”, Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, “La evasión legal impositiva: concepto y problemas”, Ponencia General de las Jornadas de Estoril, *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1970, Madrid, 1973, pág. 342. Vid. J. LARRAZ, *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1952, en particular pág. 61 y ss. donde se distingue el *fraus legis Fiscis* de la economía de opción. Más recientemente, M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, recoge las distintas expresiones de la doctrina para referirse a lo que Larraz calificaba de economía de opción, como son la planificación fiscal o la elusión fiscal y plantea un original concepto de elusión fiscal legítima. Vid. “La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: una cuestión aún sin resolver”, *RDFHP* núm. 260, abril-junio, 2001, págs. 421-442.

²¹ En este supuesto se elude el hecho imponible, pero no se oculta.

²² Un requisito de la “economía de opción” es que exista absoluta concordancia entre lo formalizado y la realidad (LARRAZ). La opción resultado del propio texto legal será lícita y no podrá ser calificada de fraude a la Ley impositiva (GARRIGUES) y además es institución ajena a cualquier elaboración jurídica del concepto de evasión impositiva. Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, “La evasión legal impositiva”, cit., págs. 358 y 359. GARCÍA NOVOA y RUIZ TOLEDANO hablan de derecho a la planificación fiscal como una “consecuencia del ejercicio de la libertad económica por parte del ciudadano”, vid. C. GARCÍA NOVOA, “El derecho del contribuyente a la tipicidad”, XX Jornadas de la ILADT.

puesto que siempre (incluso cuando se valga de conceptos de Derecho privado) se apoya en fenómenos económicos que presuponen o indican la existencia de capacidad contributiva; lo cual no comporta que baste con invocar la significación de la ley o, en general, la consideración de la realidad económica, para utilizar puntos de vista económicas si la propia ley no lo manifiesta de forma suficiente”²³.

Sin embargo, advierte el profesor GUASP, cómo desgraciadamente “tanto el abuso como el fraude son enfermedades del Derecho no inventadas, sino auténticas. Uno y otro atacan a *todos los sectores jurídicos*. Ninguno de ellos puede envanecerse de permanecer inmune ante un morbo tan nocivo”²⁴.

La juridicidad anormal es fruto siempre de una meditación de segundo grado distinta de la primaria, y en ello explica la dificultad del manejo de esta serie de cuestiones. “La *juridicidad anormal* se presenta siempre que el resultado directo y primario de una cierta valoración final *no se corresponde*, en un análisis ulterior de la realidad, con una consideración definitiva equivalente”²⁵. La esencia formal del concepto de juridicidad anormal radica en el “carácter secundario e indirecto con que en ella se ofrecen los propósitos justificativos reales del Derecho. Superficialmente examinadas, las figuras jurídicas afectadas por una juridicidad anormal, no revelan nada en particular, son análogas a cualesquiera otras, se muestran tan causadas o tan privadas de causa como puedan estarlo las hipótesis de la vida jurídica ordinaria. Sólo saliendo de esa engañosa contemplación directa, el panorama teleológico del caso revela su viciada orientación; sólo ascendiendo a un examen más detenido y más profundo que el común se comprueba que lo que aparecía como jurídicamente “bueno” era “malo”, y al revés”²⁶.

En el *abuso del Derecho*²⁷, el Derecho existe pero se ejercita no hacia fines aparentes de la finalística del mismo sino hacia otros fines distintos y, como tales, no reconocidos. En vez de mover el Derecho hacia su meta normal, exacta y correcta, es decir, de usar de él, se le emplea o utiliza para algo diferente o sea, literalmente se abusa de él, con lo cual el fundamento aparente se desvanece. La desviación la experimentan todos los derechos de los que se abusa *en su causa propia*, no en la causa de otros como ocurre en las otras especies de juridicidad anormal. Todo abuso del Derecho verdadero es susceptible de una comprobación fácil y expedita hasta

²³ G. CASADO OLLERO, “Legalidad tributaria y función calificador de la Administración Fiscal”, *Boletín del Iltr. Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre, 2000, pág. 38.

²⁴ J. GUASP, *Derecho*, Gráficas Hergón, S.L. Madrid, 1971, pág. 376.

²⁵ *Ibidem.*, pág. 371.

²⁶ *Ibidem.* pág. 372.

²⁷ No puede decirse que la doctrina del abuso del Derecho sea pacífica en toda su extensión. La raíz de la confusión está en el empleo ambivalente de la expresión. Sobre el tema, *vid.* E. GONZÁLEZ GARCÍA, “La evasión legal legítima”, Aportación española a las Jornadas de Estoril, *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1970, Madrid, 1973, *cfr.* págs. 405-410. Más recientemente, P. PISTONE, *Abuso del diritto de elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995. Debe advertirse, que los puntos de vista del profesor PISTONE son inaplicables en el Derecho español. *Vid.* C PALAO TABOADA, “El fraude a la ley en el Informe de la Comisión para la reforma de la LGT – Notas para un coloquio”, AEDAF, *Revista interactiva* núm. 26-2001, 9 de julio.

cierto punto. La tosquedad de la forma de producirse la anomalía acerca estos casos a los de falta de juridicidad simple, con los que muchas veces se confunde, aunque realmente su esencia sea distinta en absoluto.

En el caso del *fraude de Derecho* se estafa el Derecho a diferencia del abuso en que simplemente lo violenta. En el fraude el mecanismo defraudador es de suyo irreprochable porque nada revela en su fin que pueda originar un resultado considerable como anormal hasta que, examinando otras situaciones, se ve hasta qué punto era *artificial* e inexistente aquella aparente normalidad. “Por fraude se entiende la alteración de finalidad que consiste en *contrariar*, con un cierto resultado jurídico, admisible de suyo, la significación reconocida de *otra figura jurídica distinta*”²⁸.

En el *fraude a la ley tributaria* se utilizan uno o varios actos o negocios jurídicos con una finalidad distinta a la que les es propia, para conseguir los resultados materiales que se producirían realizando el hecho imponible tipificado por la ley²⁹. El fin último, aunque puede que no sea el único, es eludir o rebajar el impuesto, y para ello se utiliza una vía distinta a la prevista por la norma.

No supone una infracción de la norma tributaria, porque no se realiza el hecho imponible previsto en la norma cuyo incumplimiento determina una infracción que conlleva sanción, sino que precisamente el hecho imponible se “rodea” con una configuración jurídica artificiosa³⁰. En palabras del profesor PÉREZ ROYO “no se vulnera directamente el ordenamiento jurídico, no se infringe abiertamente el mandato de la norma, sino que se evita, mediante artificios, la realización del hecho imponible”³¹. Hay pues una desviación de finalidad con aprovechamiento de la letra de otro u otros preceptos dictados con finalidad diferente, no una ocultación, a diferencia de lo que ocurre con los negocios simulados en los que se encubre y oculta total o parcialmente la realidad, la causa real³². Al no ser un supuesto de infracción, no procede exigir sanciones, aunque se ha propuesto su exigencia para no incentivar este tipo de conductas³³.

²⁸ J. GUASP, *Derecho...*, cit., págs. 375 y 376.

²⁹ La premisa del artículo 24 de la Ley General Tributaria es que se gravan “hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”.

³⁰ Como claramente exponen J.L. PÉREZ DE AYALA y M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, “si el contribuyente actúa al tiempo de la realización del hecho imponible manipulándolo bajo otra figura tipificada en la ley de cobertura, habiendo surgido, por tanto una obligación tributaria específica, cualquier actividad desarrollada por el contribuyente, aun por medios formalmente lícitos, sólo se podrá considerar como una modificación o manipulación de una situación jurídica que la ley concreta a favor del Fisco, quien podrá entonces, legítimamente objetar la violación de su derecho adquirido (...) Por ello, el artículo 24 LGT, como norma de segundo grado, obliga a considerar como jurídicamente realizado, no el efectuado por el contribuyente, con su conducta en fraude, sino el hecho tipificado en la ley defraudada”, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 3ª edición, Edersa, Madrid, 1999, pág. 89. Posteriormente M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL ha planteado la posibilidad de elusión fiscal lícita si la actuación es anterior y no hay simulación, cfr. “La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: una cuestión sin resolver”, cit. pág. 441.

³¹ Vid. F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 99.

³² J. PÉREZ ARRÁIZ, *El fraude de ley en el Derecho tributario, Tirant lo Blanch*, Valencia, 1996, pág. 43.

³³ Vid. J.I. RUIZ TOLEDANO, *El fraude a la Ley y otros supuestos de Elusión Fiscal*, Valencia, CISS, 1998, pág. 263.

En toda conducta, negocio o acto realizado en fraude podemos observar que existe una norma defraudada y una norma de cobertura, de forma similar a lo que ocurre en el fraude de ley no tributaria, pero como especificación de éste, siguiendo al profesor PALAO TABOADA, supone “la consecución de un determinado resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos *que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales*”³⁴. Puede ocurrir también “que la norma de cobertura declare exento el negocio jurídico e incluso puede suceder que la ley de cobertura suponga la ausencia de una norma que sujete a gravamen el supuesto al que el sujeto pasivo se acoge”³⁵. En el ámbito tributario el fraude de ley presenta singular importancia por el deseo de obviar la aplicación de las normas tributarias y por las posibilidades claras que la propia configuración de las normas tributarias ofrece³⁶.

La solución que da el artículo 24 de la Ley General Tributaria ante las conductas fraudulentas es aplicar analógicamente la norma tributaria eludida, aunque afirma PALAO no haya en realidad una laguna en sentido técnico. La norma aplicable existe ya y es justamente la ley defraudada. Se trata de una *laguna indirecta*, a la que solo puede accederse con mecanismos artificiosos, de ahí que el ordenamiento reaccione aplicando analógicamente la norma eludida con la pretensión de evitar que se lesione el principio de igualdad en la aplicación de la ley. Según la opinión de HERRERA MOLINA, que suscribo plenamente “tales figuras elusivas no se basan en la *analogía iuris* (integración de la laguna mediante principios jurídicos) sino de la típica *analogía legis* (integración de la laguna mediante un precepto distinto)”³⁷. Más recientemente, el profesor FERREIRO se expresa todavía con más claridad cuando afirma que “se aplica la norma a un hecho no previsto que, de haberlo sido, hubiera sido también gravado”³⁸.

La cláusula general de sanción del fraude de ley contenida en el artículo 24 LGT ha permanecido prácticamente sin aplicación, por razones fundamentalmente técnicas, al disponer la Administración de otras armas más expeditivas para luchar contra el fraude a la ley tributaria, como era la calificación de los hechos imposables conforme a su “verdadera naturaleza” (antiguo artículo 25 LGT)³⁹. Tras la modificación

³⁴ Vid. “El fraude a la ley en Derecho Tributario”, *RDFHP* núm. 63, 1966, págs. 677 y ss.; y “¿Existe fraude de la ley tributaria?”, *RCT* núm. 182, 1998, págs. 3 y ss.

³⁵ Cfr. MARTÍN QUERALT et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10ª edición, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 217.

³⁶ *Ibidem.*, pág. 218.

³⁷ “Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria”, *QF*, junio, 1999, pág. 13. El profesor HERRERA MOLINA ha propuesto simplificar la legislación tributaria, eliminar los resquicios normativos que sirvan de apoyo a la “interpretación económica” y a la tesis del negocio indirecto, establecer un procedimiento especial para declarar la existencia de simulación, para evitar así que distintas conductas en fraude de ley intenten perseguirse por esta vía y por último, suprimir el procedimiento especial para declarar el fraude de ley, manteniendo la declaración expresa de que la conducta en fraude de ley no constituye por sí misma una infracción, cfr. pág. 16.

³⁸ Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, cit., pág. 17.

³⁹ Cfr. C. PALAO TABOADA, “¿Existe el fraude a la Ley tributaria?”, *RCT-CEF* núm. 182, 1998, pág. 5.

de 1995, probablemente para eludir el expediente especial, se ha recurrido a la calificación de los negocios como simulados⁴⁰. Por ello el profesor FERREIRO ha propuesto la supresión del artículo 24 LGT que no hace “sino aumentar la situación de indefensión del contribuyente al mismo tiempo que aumentan los poderes libres de ataduras normativas de la Administración”⁴¹.

Según lo hasta ahora expuesto, parece posible afirmar que el fraude de Ley es una especie del género fraude a la Ley. Las diferencias entre el fraude de ley y el fraude a la ley tributaria son tanto de supuesto de hecho como de consecuencias jurídicas. Respecto al supuesto de hecho, puede no existir norma de cobertura en el fraude a la ley tributaria (laguna indirecta) mientras sí existe en el orden civil. Respecto a las consecuencias jurídicas, no exige el fraude a la ley tributaria la intervención del juez sino que basta con que se declare unilateralmente por la Administración en expediente especial. Sin embargo, el profesor FALCÓN ha defendido que el fraude a la ley tributaria es un instituto diferente al del fraude a la ley en general. En su opinión, “el fraude a la ley tributaria no supone la existencia de una vulneración del ordenamiento, sino únicamente la realización de un hecho no previsto por la ley, al que, sin embargo, el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen por analogía”⁴².

A este planteamiento opone PALAO que “el supuesto del fraude a la ley no consiste en un simple “no realizar” el hecho imponible, sino en eludirlo mediante una calificación artificiosa (...) la norma de cobertura no es, en primer término, la ley tributaria a la que trata de acogerse el contribuyente -la cual en el caso más favorable a éste, cuando el negocio fraudulento no está sujeto a imposición, es inexistente-, sino la norma civil o mercantil en la que pretende basarse dicha calificación artificiosa”⁴³.

La *simulación* supone la plena consciencia de que la realidad que se hace aparecer al exterior -simulada- no corresponde con los negocios efectivamente queridos y verdaderamente realizados -disimulados- y supone también querer esa discordancia entre la apariencia y la realidad, esto es supone engaño y ocultación⁴⁴.

En cuanto a los *negocios indirectos y fiduciarios*, su relación con el fraude a la ley tributaria es obvia pues cuenta con ellos por cuanto se usan éstos como medios para alcanzar el resultado económico pretendido. El negocio indirecto tiene unos perfiles difusos que en ocasiones provoca confusión con la figura del *negocio simula-*

⁴⁰ Cfr. R. FALCÓN y TELLA, *QF* núm. 17, 1999, pág. 5. También pone de manifiesto que la figura de la simulación se ha utilizado también “para imponer sanciones en supuestos que, de haber sido efectivamente declarados los hechos como constitutivos de fraude, no las llevarían”.

⁴¹ Vid. J.J. FERREIRO, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, cit., pág. 20.

⁴² Cfr. J. MARTÍN QUERALT, et al., *Curso ...*, cit., pág. 217. Sus tesis están expuestas en “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economía de opción”, *Revista Técnica Tributaria* núm. 31, 1995, págs. 55 y ss, y en *QF* núms. 17 y 18, 1995.

⁴³ Cfr. C. PALAO TABOADA, “¿Existe fraude a la ley tributaria?”, cit., pág. 12.

⁴⁴ La regulación tributaria se refiere tanto a la simulación absoluta como a la relativa, aunque lo más habitual es la simulación relativa referida a la naturaleza de un negocio, es decir, se simula uno negocio para ocultar otro, cfr. J.I. RUIZ TOLEDANO, *El fraude de ley ...*, cit., pág. 150.

do⁴⁵, si bien se caracteriza aquél por el propósito de lograr un efecto jurídico por una vía distinta de la normal o típica, mientras que éste oculta una verdad. Frente a estas figuras, en el negocio fiduciario el efecto querido por las partes es desproporcionado respecto a la finalidad que se pretende. En cualquier caso debe existir un abuso de formas jurídicas para que exista fraude. De lo contrario el supuesto habría de calificarse de economía de opción⁴⁶, aunque como ha afirmado el profesor ALBIÑANA “todos los negocios jurídico-privados son “indirectos” para el Derecho Tributario” que podrá entrar en la determinación de su específica naturaleza desde el ángulo de la capacidad contributiva⁴⁷.

El abuso de la técnica de la ficción

Hecha ya la revisión a la situación normativa de respuesta al fraude de ley, otro dato que quisiera traer a este foro y destacar es que, en mi opinión, España sigue con planteamientos rígidos, contando con una legislación tributaria cargada abusivamente de “ficciones” que desvirtúan los negocios jurídicos reales, en pro de la descarga probatoria de la Administración. Como bien recogieron las conclusiones de las III Jornadas de la Asociación Española de Derecho Financiero de 1968 celebradas en Río de Janeiro⁴⁸ no debe establecerse ficciones más que en aquellos casos en que no sea posible la utilización de otros medios técnicos que satisfagan la finalidad perseguida por el legislador. Entre las funciones de la ficción están: la tipificación de elementos sustanciales del supuesto de hecho, la represión del fraude a la ley tributaria, la aplicación de principios de equidad, la simplificación de la gestión tributaria o la concesión de beneficios fiscales. Las ficciones que afecten a los elementos de la relación jurídica tributaria deben siempre respetar los principios superiores de la

⁴⁵ Se ha advertido la tendencia a calificar los negocios como simulados con el fin de eludir el expediente especial de fraude de ley (PALAO TABOADA) y lo que es más grave es que la figura de la simulación se ha utilizado también “para imponer sanciones en supuestos que, de haber sido efectivamente declarados los hechos como constitutivos de fraude, no las llevarían”, R. FALCÓN y TELLA, Editorial QF núm. 17, 1999, pág. 5. También reconoce J.I. RUIZ TOLEDANO que “en un caso en que existen múltiples actos o negocios relacionados, en vez de un único acto o negocio simulado o en fraude de ley, parece que la prueba de la existencia de simulación, absoluta o relativa, en una de las piezas de dicho complejo elusivo puede excluir el fraude de ley, ya que todo el mecanismo se encontraría viciado por dicha simulación y bastaría con acudir a la norma del art. 25”, cfr. *El fraude de ley ...*, cit., págs. 161 y 162.

⁴⁶ La economía de opción consiste en que por vías distintas, pero típicamente adecuadas, se logra el mismo resultado o finalidad de carácter económico, y sin embargo, son aquéllas objeto de tratamientos tributarios diferentes en su peso o en su cuantía. En estos supuestos es lógico, correcto u ortodoxo que el particular elija el camino que comporte menor coste tributario, ya que la Ley le ofrece la opción. Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, pág. 393.

⁴⁷ C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, “Derecho privado y Derecho tributario”, *XX años de actividad del Centro de Estudios Tributarios y Económicos*, Artes Gráficas y Ediciones, Madrid, 1981, págs. 607 y 608. Este planteamiento subyace en R. FALCÓN, al considerar la importancia de los indicios, cfr. R. FALCÓN y TELLA, “Interpretación económica y seguridad jurídica”, CT núm. 68, 1993.

⁴⁸ Fue el gran tributarista brasileño Gilberto de Ulhoa Canto el que propuso el tema de aquellas jornadas, encargando la ponencia general al ilustre profesor José Luis Pérez de Ayala que inició en España el estudio de las ficciones en el Derecho Tributario, desde los conceptos de ficción y presunción elaborados por A.A. Becker en su *Teoria geral do directo tributario*, edit. Saraiva, Sao Paulo, 1963.

imposición y señaladamente los de reserva de ley y de capacidad contributiva. La última conclusión recomendó precisamente la supresión de las ficciones existentes que no se ajustaran a tales principios⁴⁹. En el ordenamiento español, ha sido paradigmático el supuesto de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas declarada recientemente inconstitucional, que trataba fiscalmente como donaciones las diferencias de comprobaciones de valor comprobadas por la Administración si éstas superaban en más de 2 millones y en más de un 20% los valores declarados por el contribuyente. Pero existen muchos otros como el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores que obliga a pagar por transmisiones patrimoniales onerosas a las ventas de acciones de sociedades en las que más del 50% de su activo está constituido por inmuebles, si la adquisición supone alcanzar más del 50% del capital social, que puede tratar como fraudulentas operaciones jurídicas lícitas cuyo objeto no es evitar el pago del impuesto de transmisiones.

El problema de la técnica desde la teoría de la interpretación

Yendo a las causas últimas de esta "*vexatía quaestio*", habría que insistir en el recelo y prevención con que se han acogido las *normas tributarias*, cuando no con animosidad, recelos que se han traducido en fórmulas interpretativas tendentes a salvaguardar los intereses de los contribuyentes o en ocasiones, justo como reacción a estos planteamientos, en los que pretenden potenciar la posición del Estado impositor.

Los principios de la *realidad económica*, surgido a raíz de la aprobación de la Ordenanza tributaria alemana en 1919⁵⁰ -y superado tras la segunda guerra mundial⁵¹- y de la *interpretación funcional* defendida en Italia por GRIZIOTTI, en virtud del cual habría que determinar la función de la ley en relación con el específico acto impositivo, han subrayado el *contenido económico* que subyace en cada una de las categorías que reciben tipificación normativa y se han traducido en la pretensión de que se tenga en cuenta el principio de capacidad económica no sólo en el momento de creación de la norma sino también en el de su interpretación. Así expuestos y sin más matices, ambos principios son rechazables de plano, tal y como BECKER ha

⁴⁹ Vid. *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1968, Madrid, 1970, págs. 579-581.

⁵⁰ Con anterioridad a la Ordenanza tributaria imperial de 1919, el *Rechtsfinanzhof* (Tribunal financiero imperial) entendió que no era posible combatir el fraude de ley tributaria por vía interpretativa, lo cual era "una explícita llamada al legislador para que interviniese en la materia" (P. PISTONE, *Abuso del diritto de elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, págs. 68 y 69). En efecto, en la Ordenanza de 1919 se introdujeron referencias a la interpretación económica, al negocio simulado y al abuso de las posibilidades de configuración jurídica.

⁵¹ En Alemania, la Ley de Adaptación impositiva, de 16 de octubre de 1934, basándose en este principio de la realidad económica, dispuso que las normas fiscales debían ser interpretadas de acuerdo con las concepciones generales del nacional-socialismo, teniendo en cuenta la opinión general, la finalidad y el significado económico de las leyes tributarias y la evolución de las circunstancias, lo que supuso "la confinación de los principios jurídicos en aras de otros criterios espurios y que distaban de tener perfiles precisos y definidos, pudiéndose por ello dejar abiertas las puertas a la más absoluta arbitrariedad", C. CHECA GONZÁLEZ, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 31.

predicado al rechazar la introducción de elementos ajenos al razonamiento jurídico en la interpretación de las normas tributarias⁵². La premisa de la que partimos es pues, que la interpretación de las normas tributarias no ha de tener en cuenta criterios económicos. Pero, aportemos ahora algunos matices.

En primer lugar, la interpretación supone una tarea valorativa y la valoración de los conceptos legales ha de hacerse con criterios que exigen un cierto grado de “conocimientos económico-financieros”⁵³. En algunos casos “son precisas consideraciones de tipo económico dentro de una interpretación jurídica de las leyes tributarias” plasmadas en “los fines del sistema tributario o en los *objetos económicos* de los diversos tributos” que integran y constituyen uno de los puntos teleológicos a tener en cuenta junto con otros datos, “máxime si están expresamente definidos en el Derecho positivo”⁵⁴.

En segundo término, puede decirse sin ningún género de duda que hoy se ha aceptado el “objeto imponible” como categoría jurídico-tributaria que cumple la función de la capacidad económica o contributiva sin que ello suponga interpretación económica del Derecho.

Finalmente, se ha dicho también que es importante la presencia del principio de *capacidad contributiva* a largo de todo el proceso interpretativo, y no sólo en la configuración del hecho imponible sino en todo el proceso interpretativo que pueda generarse en su aplicación, desde la determinación de la base y el tipo, hasta el resultado final, que es la cuota a pagar por el sujeto pasivo⁵⁵. Se trata de un principio jurídico constitucional⁵⁶ cuyo respecto se exige tanto al creador como al aplicador del Derecho que ha de considerarlo como criterio interpretativo⁵⁷.

También es conveniente recordar la polémica entre BERLIRI y VANONI respecto a la autonomía calificadoria del Derecho Tributario. BERLIRI, poniendo el acento en la

⁵² A él se encomendó la redacción de la Ordenanza Tributaria, eligiendo la opción de la interpretación de acuerdo con su significación económica. En el Derecho vigente también los artículos 42 AO y, sobre todo, el 11 de la Ley argentina 11683 juridifican como criterio interpretativo la significación económica, pasando por tanto a ser un “precepto de imposible desconocimiento”. KRUSE aporta un punto de vista interesante al advertir que “la mención del significado económico de las normas tributarias es papel mojado, es una referencia puramente gratuita que carece de relevancia jurídica. No altera en nada la labor del intérprete, porque “si esa significación económica está normativizada, el intérprete debe acudir a la ley” y si no, “nunca podrá sustituir la letra de la ley por la realidad económica”. Cfr. E. GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación de las Normas Tributarias*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 6, 1997, págs. 63, 64 y 67.

⁵³ J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Derecho Tributario I*, 1993, pág. 32.

⁵⁴ J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario I*, Edersa, Madrid, 1978, pág. 106.

⁵⁵ Cfr. E. GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación de las Normas Tributarias...*, cit. pág. 61. El mismo planteamiento subyace en la monografía de P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons-Fundación Oriol-Urquijo, Madrid, 1998.

⁵⁶ De un principio abstracto ha pasado a ser un derecho fundamental, como demuestra P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad...*, cit., especialmente en págs. 23 y ss., y 51, y ss.

⁵⁷ También se ha afirmado que “los valores materiales de la Constitución, referidos tanto a la fase de ingreso como a la de gasto público, la supremacía constitucional misma, obliga a interpretar el conjunto del ordenamiento jurídico financiero en el sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales, ya que la norma fundamental supone el texto y el contexto que preserva la continuidad y regularidad del ordenamiento, de manera tal que encauza en su ámbito la creación interpretativa a la vez que ofrece la garantía de continuidad en el aspecto temporal (...) La

universalidad del fenómeno financiero que no permite sectorializaciones, entiende que los conceptos y categorías jurídicos deben tener contenidos homogéneos. Pretendiendo marcar la singularidad, VANONI afirma la especificidad del Derecho Tributario por el contenido económico de sus normas. Expuestas del modo indicado ambas posturas, son igualmente razonables y dignas de ser suscritas, pero aparentemente resultan incompatibles.

Sólo GIANNINI conjuga los dos puntos de vista afirmando que “cada vez que el Derecho Tributario utilice conceptos provinientes del resto del ordenamiento (compraventa, mandato, depósito, etc.), puede hacer dos cosas. O bien puede darle un contenido distinto aclarándolo de forma expresa. O bien, si el Derecho Tributario no dice nada, se entiende que eso conceptos son los procedentes de la rama origen correspondiente”⁵⁸.

SÁINZ DE BUJANDA, considera sobre la *interpretación funcional*, que la capacidad económica es fundamento del hecho imponible y así es cómo debe tenerse en cuenta a la hora de exigir el tributo, y no convirtiendo el sustrato económico en hecho determinante. Si el hecho imponible está desligado de la realidad económica y de la capacidad económica ha de promoverse declaración de inconstitucionalidad pero no instar su inaplicación por vía interpretativa, pues ello llevaría a la creación libre del Derecho. No obstante, tampoco conviene exagerar los términos de la cuestión. Ante la evidente quiebra de “los valores jurídico-formales que se advierte hoy en el ordenamiento jurídico-positivo a favor del predominio de criterios ordenadores de carácter material (capacidad económica, distribución de la renta, desarrollo económico, eficacia económica y administrativa, represión del fraude, etc.)”, es necesario “completar la acción del principio de legalidad con el de capacidad contributiva”⁵⁹. Éste es también el planteamiento que hace CALVO ORTEGA afirmando que “el Derecho Financiero es el mejor campo para la aplicación del método principalista”⁶⁰.

Además, la Ley General Tributaria incluye una cláusula de interpretación o más bien de calificación al prevenir que “el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, *cualquiera que sea la forma o denominación* que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez” (artículo 28.2), cláusula que permite la calificación

interpretación por esto de las normas fiscales a la luz del concepto constitucional de capacidad económica permitirá descubrir el seguimiento que para con el mismo haya tenido la concreta ley examinada (...) Esta interrelación dinámica entre Derecho y Economía, superadora de la falsa contraposición entre forma jurídica y sustancia económica constituye un elemento indispensable a la hora de valorar el grado de realización que en una determinada ley tributaria pueda tener el contenido jurídico necesario de la capacidad económica”, cfr. M. A. MARTÍNEZ LAGO, “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Civitas, REDF* núm. 55, 1987, pág. 435. Las cursivas son nuestras.

⁵⁸ Tomamos el extracto de la polémica de E. GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación de las Normas Tributarias*, cit., págs. 30-32.

⁵⁹ *Passim*.

⁶⁰ R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero I*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 41.

y ha posibilitado hasta la recalificación de hechos imposables⁶¹. Como bien ha escrito el profesor GONZÁLEZ GARCÍA, es la simple transposición a esta rama del ordenamiento jurídico del aforismo “los contratos son lo que son y no lo que las partes quieren que sean”⁶².

Entiende VANONI en estos temas, que hay que “interpretar *lógicamente* la norma, poniendo especial énfasis en subrayar el fondo económico que indudablemente subyace en cada una de las categorías objeto de cualificación normativa en el sector tributario, contenido económico cuya existencia, lleva a aplicar el principio de capacidad económica *también* en la fase de aplicación de la norma”⁶³. El hecho de que por medio de este método interpretativo se tengan en cuenta datos económicos aportados por disciplinas extrajurídicas no es sino el resultado de contemplar “la realidad social del tiempo a que han de ser aplicables” las normas financieras⁶⁴.

También es de gran importancia investigar el fin de la norma porque éste es el elemento que con mayor facilidad nos conducirá a la aclaración de su contenido. El intérprete debe atender *fundamentalmente al espíritu y finalidad de las normas* (artículo 3 del Código Civil). Aunque es un contrapeso permanente a las operaciones de análisis gramatical, lógico e histórico, el dato teleológico o finalista sirve para interpretar un precepto fiscal concreto. Está constituido, como acertadamente apuntan los profesores PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA por tres elementos fundamentales: 1) Los principios generales del ordenamiento tributario positivo; 2) los fines del tributo concreto a cuya normativa pertenezca el precepto a interpretar y 3) los fines que se deriven del propio precepto de cuya interpretación se trata⁶⁵.

⁶¹ Pese a que la Ley 25/1995 parece haber eliminado las posibilidades de recalificación mediante la doctrina del negocio indirecto, “algunos funcionarios consideran que el (nuevo) artículo 28.2 LGT podría utilizarse para defender la teoría del negocio indirecto” (cfr. J.I. RUIZ TOLEDANO, *El fraude de ley ...*, cit., pág. 103).

⁶² Cfr. “Comentario al artículo 25 de la LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I., Ley General Tributaria, Edersa, Madrid, 1982, pág. 204.

⁶³ Cfr. J. MARTÍN QUERALT, *ibidem.*, pág. 54

⁶⁴ Como establece el artículo 3.1 del Código Civil. En ocasiones, sólo a partir del conocimiento de dichos efectos económicos se puede juzgar la justicia de los medios empleados en el desarrollo de la función financiera. Cfr. J.J. BAYONA y M^aT. SOLER, *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, pág. 124.

⁶⁵ Cfr. J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario I*, Edersa, Madrid, 1978, pág. 93.

NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS

RICARDO LOBO TORRES

I- A LEI COMPLEMENTAR 104/01

A Lei Complementar nº 104, de 10.01.01, introduziu no art. 116 do Código Tributário Nacional a norma geral antielisiva:

“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 na lei ordinária”.

O dispositivo transcrito vem despertando inúmeras dúvidas quanto à sua legitimidade e alcance.

Pretendemos examinar neste trabalho o fundamento metodológico (item II) e o princípio da transparência (item III) que postulam e justificam as regras antielisivas. Analisaremos, após, as cláusulas gerais antielisivas no direito estrangeiro e a sua recepção no Brasil (itens IV e V). Finalmente dedicaremos a atenção ao art. 116, parágrafo único, do CTN, procurando escandir-lhe o enunciado normativo e desvendar a fenomenologia da sua aplicação (item VI).

II - O FUNDAMENTO METODOLÓGICO DAS NORMAS ANTELISIVAS

As normas antielisivas assumiram extraordinária importância no direito tributário durante a década de 90. O desenvolvimento da metodologia jurídica e da teoria de interpretação, com a superação dos positivismos economicistas e conceptualistas, constituiu uma das principais causas para a nova visão da necessidade e da possibilidade de combate à elisão e ao planejamento abusivos.

1. As Correntes Teóricas Básicas na Interpretação do Direito Tributário

A interpretação do direito tributário se faz a partir das posições firmadas no campo da teoria geral da interpretação: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.

A jurisprudência dos conceitos projetou para o campo fiscal a interpretação formalista e conceptualista. A jurisprudência dos interesses se transformou na “chamada” interpretação econômica do fato gerador. A jurisprudência dos valores, que nas últimas décadas passou a prevalecer em todas as nações cultas, substituiu as duas outras ao atrelar a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça.

1.1. A interpretação conceptualista

A interpretação fundada na jurisprudência dos conceitos parte da crença de que os conceitos e as categorias jurídicas expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, de modo que ao intérprete não cabe se preo-

cupar com os dados empíricos. Aparece muita vez como interpretação sistemática ou lógico-sistemática, segundo a qual os conceitos e institutos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam.

A jurisprudência dos conceitos, com raízes no pandetismo alemão, defende, no campo da fiscalidade, as teses do primado do direito civil sobre o direito tributário, da legalidade estrita, da ajuridicidade da capacidade contributiva, da superioridade do papel do legislador, da autonomia da vontade e do caráter absoluto da propriedade.

Corresponde, historicamente, ao apogeu do Estado Liberal, que cultiva o individualismo possessivo.

Seus grandes nomes no direito estrangeiro: Kruse¹ e A. D. Giannini². No Brasil: Gilberto de Ulhoa Canto³ e A. R. Sampaio Dória.⁴

1.2. A chamada interpretação econômica

A interpretação fundada na jurisprudência dos interesses, que se opôs aos postulados da jurisprudência dos conceitos, projetou-se para o campo da fiscalidade por meio da “consideração econômica do fato gerador” (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), prevista no art. 4º do Código Tributário Alemão de 1919, por alguns apelada, inclusive com sentido pejorativo, de “interpretação econômica”. Despreocupou-se inteiramente dos conceitos e categorias jurídicas. Os italianos desenvolveram teoria semelhante sob a denominação de *interpretação funcional*.

Suas teses principais: autonomia do direito tributário frente ao direito privado; possibilidade de analogia; preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; função criadora do juiz; intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade.

Corresponde, historicamente, ao período do Estado de Bem-estar Social, que entrou em crise e se desestruturou a partir dos anos 70, também chamado de Estado-Providência ou Estado Intervencionista.

Seus grandes representantes são E. Becker,⁵ na Alemanha; Griziotti,⁶ na Itália; D. Jarach,⁷ na Argentina. No Brasil destaca-se Amílcar de Araújo Falcão.⁸

¹ *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1969.

² *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1948.

³ “Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração”. *Revista Forense* 267: 25-30, 1979.

⁴ *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

⁵ “Zur Auslegung der Steuergesetze”. *Steuer und Wirtschaft* 2: 145-180, 1924.

⁶ *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Buenos Aires: Depalma, 1935.

⁷ “Hermenêutica no Direito Tributário”. In: MORAES, Bernardo Ribeiro *et al.* *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102.

⁸ *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

1.3. A interpretação valorativa

As duas correntes teóricas acima referidas caminharam para a exacerbação de suas teses, pretificando-se em posições positivistas normativistas e conceptualistas, de um lado, ou positivistas historicistas e sociológicas, de outra parte. O conceptualismo levou ao abandono da consideração da situação econômica e social e à convicção ingênua de que a letra da lei tributária capta inteiramente a realidade, posto que existe a plena correspondência entre linguagem e pensamento. A tal interpretação econômica transformou-se na defesa do incremento da arrecadação do Fisco, por se vincular à vetente da atividade arrecadatória do Estado.⁹

A partir da década de 1970, pela enorme influência exercida no pensamento ocidental pelas obras de K. Larenz¹⁰ e J. Rawls,¹¹ altera-se o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, abrindo-se o campo para a reformulação das posições básicas da interpretação do direito tributário.

A jurisprudência dos valores e a “virada kantiana”, com reaproximação entre ética e direito sob a perspectiva do imperativo categórico, marcam o novo momento histórico da afirmação do Estado Democrático de Direito, que é o Estado da Sociedade de Riscos.¹²

Algumas teses pós-positivistas passam a ser defendidas para a superação do impasse a que fora levada a teoria da interpretação do direito tributário:

- a) preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo;
- b) ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à idéia de justiça e obtido por argumentação democrática,¹³ e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de “segurança da regra”,¹⁴
- c) equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador;¹⁵

⁹ Cf. LEHNER, Moris. “Consideração Econômica e Tributária Conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias”. In : SCHOUERI, Luís Eduardo & ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 148.

¹⁰ *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag, 1983.

¹¹ *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

¹² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 105, 2000.

¹³ Cf. MORIS LEHNER, *op. cit.*, p. 152: “Impondo uma diferenciação *humanamente justa*, o princípio da igualdade, na sua forma relevante para o direito tributário da capacidade contributiva, não se volta apenas ao legislador, mas também ao aplicador da lei, o qual encontra nos ‘fundamentos de peso’ as premissas que devem guiar sua interpretação das normas com finalidade arrecadatória”.

¹⁴ K. TIPKE. *Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden?* *Steuer und Wirtschaft* 58 (3): 194, 1981, observa que é necessário existir “segurança diante da arbitrariedade da falta de regras” (*Sicherheit vor regelloser Willkür*), pois a segurança jurídica é segurança da regra (*Rechtsicherheit ist Regelsicherheit*).

- d) harmonização entre direito e economia, tendo em vista que, além de a economia viver *sub specie juris*, ambos exibem o coeficiente ético comum;
- e) a simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade.

2. A Teoria da Elisão Fiscal

O problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário.

O positivismo normativista e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. A elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita. Essa posição foi defendida com veemência por Sampaio Dória.¹⁶

O positivismo sociológico e historicista, com a sua consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defendendo a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa. Amílcar de Araújo Falcão representou moderadamente no Brasil essa orientação.¹⁷

A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja *abuso de direito*. Só a *elisão abusiva* ou o *planejamento inconsistente* se tornam ilícitos.¹⁸ Autores de prestígio como K. Tipke,¹⁹ K. Vogel²⁰ e Rosebuj²¹ defendem esse ponto de vista. Entre nós alguns trabalhos recentes de Marco Aurelio Greco²² e de Hermes Marcelo Huck²³ também admitem o controle nos casos de abuso de direito.

¹⁵ Cf. TIPKE, Klaus. "Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit". *Steuer und Wirtschaft* 1990 (4): 321, depois de anotar que o Judiciário examina melhor o problema da justiça fiscal que o Parlamento, conclui que "a esperança permanece apenas no Tribunal Constitucional" (*Danach bleibt nur die Hoffnung in das Bundesverfassungsgericht*).

¹⁶ *Op. cit.*, p. 141.

¹⁷ *Op. cit.*, p. 81.

¹⁸ Há discussão em torno da expressão *elisão abusiva* ou *elisão ilícita*. A doutrina italiana entende que a elisão é sempre ilícita – cf. ADONNINO, Pietro. "Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione". *Rivista di Diritto Tributario* XI (2): 242, 2001: "A distinção entre elisão lícita (*elusione lecita*) e elisão ilícita (*elusione illecita*) é um *non senso* porque o fenómeno elisivo, corretamente individualizado, é sempre ilícito. No caso em que não exista norma de contraste que seja violada não se pode falar de elisão". Nos países de língua inglesa emprega-se a expressão "*abusive tax avoidance*" para caracterizar a elisão ilícita, por oposição a "*tax planning*", "*tax minimisation*" ou "*acceptable tax avoidance*" —cf. COOPER, Graeme S. "Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules". In: —. (Ed.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 311.

¹⁹ *Steuerrechts*. Köln: D. Otto Schmidt, 1985, p. 115.

²⁰ "Steuerungumhung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht". *Steuer und Wirtschaft* 62: 371, 1985.

²¹ *La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 88.

²² *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 71 e seguintes.

III - O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E A GLOBALIZAÇÃO

Outro dado fundamental para o aparecimento e a proliferação das normas antielisivas foi a emergência do *princípio da transparência*, em íntima conexão com o processo de globalização.

3. A Transparência Fiscal e a Sociedade de Riscos

A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção.

O Estado Democrático de Direito vai se afirmando, cada vez mais, como Estado Subsidiário. No Brasil essa característica fica muito clara a partir das reformas constitucionais da década de 90. O Estado Subsidiário reflete um novo relacionamento entre Estado e sociedade, no qual a sociedade tem a primazia na solução dos seus problemas, só devendo recorrer ao Estado de forma subsidiária.

A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos.

O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos como na feitura do orçamento e no controle da sua execução.

O Estado Subsidiário é o Estado da Sociedade de Risco, assim como o Estado de Bem-estar Social, na expressão de Forsthoff,²⁴ foi o Estado da Sociedade Industrial, que entrou em crise pela voracidade na extração de recursos financeiros da sociedade para financiar as políticas desenvolvimentistas e o pleno emprego. Não se cuida de um Estado Pós-moderno, que passe a se conduzir pelos mecanismos da deslegalização, da desregulamentação ou da autoregulação,²⁵ mas de um Estado Pós-positivista, ainda no âmbito da modernidade, que procura pautar as suas ações com base no princípio da transparência, para superar os *riscos sociais*.

A sociedade de riscos se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança e o redesenho do relacionamento entre as atribuições

²³ *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 141 e seguintes.

²⁴ FORSTHOFF, Ernst. *El Estado de la Sociedad Industrial*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

²⁵ Cf. REICH, Norbert. "Intervenção do Estado na Economia. Reflexões sobre a Pós-Modernidade na Teoria Jurídica". *Revista de Direito Público* 94: 280, 1990.

das instituições do Estado e da própria sociedade.

A *ambivalência* aparece diante da impossibilidade de que da execução de políticas públicas surja sempre o consenso por parte dos cidadãos. Há uma distribuição não só de benefícios, como se pretendia ao tempo do Estado de Bem-estar Social, mas também de malefícios, como se dá, por exemplo, na construção de vias expressas ou de instalações nucleares. O sociólogo Ulrich Beck disserta:²⁶

“Administrações de todos os níveis vêem-se em confronto com o fato de que o que planejam ser um benefício para todos é percebido como uma praga por alguns e sofre a sua oposição. Por isso tanto eles quanto os especialistas em instalações industriais e os institutos de pesquisa perderam sua orientação. Estão convencidos de que elaboraram esses planos “racionalmente”, com o máximo do seu conhecimento e de suas habilidades, considerando o “bem público”. Nisso, no entanto, eles descuram a ambivalência envolvida. Lutam contra a ambivalência com os velhos meios da não-ambigüidade”.

Da *ambivalência* e do caráter paradoxal da sociedade de risco decorre a modificação do próprio conceito de *segurança*. A idéia de *segurança jurídica*, prevaiente no Estado Liberal Clássico, que tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão, começa a ser contrabalançada no Estado de Bem-estar Social com a de *segurança social* (*rectius*: seguridade social)²⁷ e culmina, no Estado Subsidiário, com a de seguro social e da segurança internacional. Os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental. A solidariedade social e a solidariedade do grupo passam a fundamentar as exações necessárias ao financiamento das garantias da segurança social.²⁸ Habermas chega a falar em uma nova dimensão estatal, a do Estado de Segurança (*Sicherheitsstaat*), fundado no princípio da solidariedade.²⁹

²⁶ “A Reinvenção da Política : Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva”. In: GIDDENS, A., BECK, U. e LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997, p. 42. Cf. tb. GIORGI, Raffaele de. *Direito, Democracia e Risco. Vínculos com o Futuro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 192: “... a estrutura da sociedade moderna é paradoxal e esta paradoxalidade pode ser assim indicada: na sociedade contemporânea reforçam-se simultaneamente segurança e insegurança, determinação e indeterminação, estabilidade e instabilidade. Ou pode-se mesmo dizer: nesta sociedade há, simultaneamente mais igualdade e mais desigualdade, mais participação e menos participação; mais riqueza e, ao mesmo tempo, mais pobreza.”

²⁷ Cf. ISENSEE, Josef. *Das Grundrecht auf Sicherheit. Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaates*. Berlin: Walter de Gruyter, 1983, p. 22: “Também a segurança social (*soziale Sicherheit*) possui elementos do *status positivus*; entretanto se afasta da segurança física, da cidadania. Não se dirige à incolumidade dos direitos, mas à auto-afirmação econômica na sociedade. Não se relaciona com as violações do direito (*Rechtsverletzungen*), mas com os riscos da vida (*Lebensrisiken*), que ameaçam a necessidade de proteção social contra a doença, acidentes, velhice e desemprego”.

²⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Solidariedade e Justiça Fiscal”. In: *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 299-306.

²⁹ *Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. Frankfurt: Suhrkamp, 1992, p. 525.

Uma outra característica marcante da sociedade de risco é que nela as *instituições políticas* e as *instituições sociais* entram em novo relacionamento. O Ministério Público e o Judiciário passam a exercer papel mais ativo na defesa dos direitos difusos, em cooperação com as instituições sociais, afastando-se da missão neutra que desempenhavam na sociedade industrial.³⁰ A sociedade de riscos, com a pluralidade de interesses em jogo, é necessariamente uma sociedade litigiosa.³¹

A *transparência* é o melhor princípio para a superação das ambivalências da sociedade de risco. Só quando se devenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança.

O mesmo raciocínio vale para os *riscos fiscais*. Só a transparência na atividade financeira e na conduta do cidadão pode superá-los. O risco fiscal na atividade financeira surge do descontrole orçamentário, da gestão irresponsável de recursos públicos, da corrupção dos agentes do Estado, etc.; a Lei de Responsabilidade Fiscal e o Código de Defesa do Contribuinte, este último em andamento no Congresso Nacional, têm o objetivo de prevenir os riscos fiscais na vertente do Estado. O risco fiscal pode decorrer também da conduta do contribuinte, pelo abuso da forma jurídica no planejamento dos seus negócios ou na organização de sua empresa, pela sonegação e pela corrupção no trato com os funcionários da Fazenda; as normas antielisivas e anti-sigilo, que foram introduzidas em diversos países na década de 90 e que começam a chegar ao Brasil, representam a tentativa do legislador no sentido de prevenir os riscos fiscais provocados pelo contribuinte.

4. A Transparência na Atividade Financeira

Os riscos fiscais inerentes à atividade financeira do Estado devem ser evitados pela adesão ao princípio da transparência, que inspira a elaboração do orçamento, o controle das renúncias de receita, a gestão orçamentária responsável, a declaração de direitos do contribuinte e o combate à corrupção.

³⁰ Cf. U. BECK, *op. cit.*, p. 29: "A ordem judicial não estimula mais a paz social, pois sanciona e legitima as desvantagens juntamente com as ameaças e assim por diante".

³¹ Cf. DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, *O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado*. São Paulo: Celso Bastos Ed., 1999, p. 45: "... o ressurgimento do Estado Liberal se caracteriza pelo primado das manifestações de liberdade da sociedade e pela acolhida das fontes alternativas de direito por ela geradas para a proteção das novas configurações de interesses, o que justifica a ênfase na construção do Estado Democrático. São eles, certamente, tanto a consciência das novas manifestações de liberdade quanto essas novas considerações de interesses, fatores ponderáveis que vêm atuando para inundar de demandas os sistemas judiciários onde tais mudanças vieram ou estão a ocorrer".

4.1. A responsabilidade fiscal

O princípio da transparência aparece também amalgamado ao da responsabilidade fiscal (*accountability*),³² constituindo mesmo um subprincípio deste.

O princípio da responsabilidade, de longa tradição no direito orçamentário anglo-americano, adquire extraordinária relevância nos últimos anos na legislação da Nova Zelândia e de outros países da OCDE. Começa a ingressar no Brasil por intermédio da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 4.5.2000).

4.2. O Código de Defesa do Contribuinte

A aprovação de uma lei geral que contenha a “Declaração de Direitos do Contribuinte” ou o “Código de Defesa do Contribuinte” encontra a sua justificativa na necessidade de transparência nas relações entre o Fisco e o contribuinte, coibindo os abusos cometidos pela Fazenda Pública contra os direitos constitucionalmente assegurados ao sujeito passivo da obrigação tributária. Começa a aparecer em diversos países, como contraponto às medidas que visam a estabelecer a transparência na conduta do contribuinte, como sejam as normas antielisivas e anti-sigilo bancário. Só a garantia do processo fiscal administrativo transparente pode justificar a exigência de transparência na conduta do contribuinte.

A legislação ordinária brasileira recente passa a se preocupar em proteger o contribuinte, ao mesmo tempo em que procura combater a fraude e a evasão. O princípio da moralidade administrativa, incluído na Constituição, serve de fonte de inspiração para diversas medidas de proteção da confiança do contribuinte. A Lei nº 9.430, de 27.12.96, por exemplo, autorizou o Executivo a disciplinar a abstenção de lançamento, a declaração de extinção do crédito e a desistência das ações nos casos de pacificação da jurisprudência dos Tribunais superiores contrária à Fazenda (art. 77), bem como coibiu a desigualdade de respostas nas consultas fiscais (art. 48, §§ 5º, 6º e 9º). A Lei 9.532, de 10.12.97, também trouxe inúmeros dispositivos de natureza processual que fortaleceram a defesa do sujeito passivo da obrigação tributária. Mas não se chegou ainda à elaboração de um documento legislativo único que possa consubstanciar todo o *status* jurídico do contribuinte, o que está em vias de acontecer com o projeto de lei complementar nº 646, do Senador Bornhausen, em andamento no Congresso Nacional.

Nos Estados Unidos foi sancionada pelo Presidente Clinton, em 30 de julho de 1996, a “Declaração de Direitos do Contribuinte II” (*Taxpayer Bill of Rights II*), com o objetivo de emendar o Código das Rendas Internas (*Internal Revenue Code of 1986*) e aumentar a proteção do contribuinte.

Na Espanha aprovou-se a *Lei de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* –

³² Cf. BRIN, David. *The Transparent Society. Will Technology Force us to Choose Between Privacy and Freedom?* Massachusetts: Perseus Books, 1998, p. 156; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. “A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos”. *Revista de Direito Administrativo* 221: 92, 2000: “... a sindicabilidade da *responsabilidade* dependerá também da qualidade do que se tem denominado de *transparência* da gestão administrativa financeiro-orçamentária”.

LDGC (nº 1º/1998, de 26 de fevereiro), que “*regula los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributaria*”. Na Exposição de Motivos que acompanhou a Ley 1/98 ficou esclarecido, com vista à preservação da idéia de cidadania fiscal como complexo de direitos e deveres, que “*la presente Ley, que recoge en un solo cuerpo normativo los principales derechos y garantías de los contribuyentes no hace referencia alguna, sin embargo, a las obligaciones tributarias, ya que éstas aparecen debidamente establecidas en lo correspondientes textos legales y reglamentarios*” A LDGC contém extenso catálogo dos direitos gerais dos contribuintes.

Na Itália o Senado aprovou, em 22.4.98, o projeto de lei do Governo em matéria de estatuto do contribuinte, que, entre outros, estampou o princípio da clareza e transparência dos dispositivos tributários, a proibição de retroatividade, a vedação de instituição de novos tributos por decreto-lei, a simplificação dos atos da administração financeira e a proteção da boa fé.

4.3. O combate à corrupção

O combate à corrupção dos agentes do Fisco se insere no quadro das medidas tendentes a assegurar a transparência.

No Brasil o problema é particularmente grave, tendo em vista que não conseguimos, nem mesmo com as reformas constitucionais da década de 90, proceder ao desmonte do Estado Patrimonial. E, como se sabe, o patrimonialismo gera uma ética própria, preocupada com a salvação da alma e com a felicidade garantida pelo Estado, inteiramente divorciada das questões da fiscalidade e do orçamento.

Algumas medidas de defesa da transparência administrativa e de combate à corrupção começam a ser adotadas, como acontece com as normas sobre a ética na Administração. Na Exposição de Motivos encaminhada ao Presidente da República³³ pelo Ministro Chefe da Casa Civil, com a proposta do Código de Conduta da Alta Administração Pública Federal, observou-se que “o setor público passou a depender cada vez mais do recrutamento de profissionais oriundos do setor privado, o que exacerbou a possibilidade de conflito de interesses e a necessidade de maior controle sobre as atividades privadas do administrador público” e que “grande parte das atuais questões éticas surge na zona cinzenta cada vez mais ampla — que separa o interesse público do interesse privado”. Norma de grande relevância no Código de Conduta da Alta Administração é a que proíbe a aceitação de presentes,³⁴ tendo em

³³ Exposição de Motivos nº 37, de 18.8.2000, aprovada em 21.8.2000. *Revista de Direito Administrativo* 221: 343, 2000.

³⁴ Art. 9º – É vedada à autoridade pública a aceitação de presentes, salvo de autoridades estrangeiras nos casos protocolares em que houver reciprocidade.

Parágrafo único – Não se consideram presente para os fins deste artigo os brindes que:

I – não tenham valor comercial; ou

II – distribuídos por entidades de qualquer natureza a título de cortesia, propaganda, divulgação habitual ou por ocasião de eventos especiais ou datas comemorativas, não ultrapassem o valor de R\$ 100,00 (cem reais).

vista que a distinção entre suborno e presente é um dos problemas mais graves no campo da corrupção governamental.³⁵

Claro que o problema não é exclusivamente brasileiro nem a corrupção aparece apenas como “mal latino”.³⁶ A Alemanha de hoje, que tanto nos influencia, está às voltas com a “intransparência” do orçamento e com as transferências substanciais de recursos públicos para os políticos;³⁷ o Tribunal de Contas alemão tem sido instado a tomar atitudes mais eficientes no combate à corrupção.³⁸

Observa-se presentemente, até mesmo por influência da globalização, a tendência de se levar ao plano supranacional o combate à corrupção. As próprias quantias pagas pelas empresas multinacionais nas concorrências e vendas internacionais causam desequilíbrio aos países que as sediam, pela impossibilidade de se deduzir do imposto de renda, em alguns deles, a importância correspondente ao suborno.³⁹ Algumas declarações proferidas em reuniões internacionais vêm denunciado a corrupção: no Comunicado de Brasília, assinado no dia 1º de setembro na Reunião de Presidentes da América Latina, os Chefes de Estado coincidiram em que a democracia deve ser reforçada com “a transparência das instituições públicas e dos processos de definição de políticas públicas” e com o “combate à corrupção, por meio de medidas legais, administrativas e políticas”.⁴⁰

5. O Princípio da Transparência e os Riscos Fiscais Provocados pelo Contribuinte

Os riscos das finanças públicas podem ser provocados também pela conduta opaca e camuflada dos contribuintes. O princípio da transparência aponta, para evitar esses riscos, no sentido do combate à elisão fiscal abusiva, ao sigilo bancário encobridor de sonegação de tributos e à corrupção ativa.

5.1. Normas anti-sigilo bancário

A transparência fiscal é proporcionada também pelas normas anti-sigilo bancário, que vêm proliferando no direito estrangeiro e que ainda encontram dificuldade de aclimatação entre nós.

Com efeito, no Brasil a doutrina e a jurisprudência vinha fechando a possibilida-

³⁵ Cf. ROSE-ACKERMAN, Susan. *Corruption and Government. Causes, Consequences and Reform*. New York: Cambridge University Press, 1999, p. 5: “O que para algumas pessoas é suborno para outras é presente”. (*One person's bribe is another person's gift*).

³⁶ Cf. GRONDONA, Mariano. *La Corrupción*. Buenos Aires: Planeta, 1993, p. 211.

³⁷ Cf. ARNIM, H. H. von. *Der Staat als Beute. Wie Politiker in eigener Sache Gesetze machen*. Berlin: Knaw, 1993, p. 295.

³⁸ Cf. BLOMEYER, Ina-Marie. “Eignung der Rechnungshöfe von Bund und Ländern zur Unterstützung der Strafverfolgungsbehörden bei der Korruptionsbekämpfung”. www.transparency.org/documents.

³⁹ Cf. WIEHEN, Michael H. “Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions (OECD). Evaluation of Implementation by Germany”. www.transparency.org/documents.

⁴⁰ www.mre.gov.br/cimeira.

de de desvendamento do sigilo bancário pela própria autoridade fiscalizadora. Qualquer necessidade de conhecimento das transações bancárias do contribuinte só poderia ser suprida pelo juiz, conforme fixara o Superior Tribunal de Justiça ao interpretar restritivamente o art. 38, § 5º da Lei nº 4.595/64.⁴¹ A doutrina, muita vez, radicava o sigilo bancário no art. 5º, inciso XII, da Constituição, que declara ser inviolável o sigilo de dados; a interpretação não se sustenta pelo fato de a CF, naquele inciso, apenas autorizar o levantamento do sigilo no caso das comunicações telefônicas, o que inviabilizaria toda a disciplina infraconstitucional do sigilo bancário.⁴² O Supremo Tribunal Federal vincula o sigilo bancário ao *direito à intimidade* proclamado no art. 5º, inciso X, da CF, mas reconhece que não é direito absoluto, podendo ser excepcionado pela lei.⁴³

Mas a recente LC nº 105, de 10/1/2001, veio autorizar a abertura do sigilo em assuntos fiscais a pedido da Administração.⁴⁴ Também circula pelo Congresso a PEC 175/95, que prevê a abertura do sigilo.⁴⁵ A Lei nº 10.174, de 9/1/2001, por seu turno, autorizou o levantamento do sigilo no caso de discrepâncias entre pagamento da CPMF e do IR. O importante, no caso brasileiro, a exemplo do que já acontece no direito de outros povos, é que o sigilo possa ser desvendado pela própria autoridade administrativa indicada na lei, o que permitiria a agilização do processo e a eficácia da fiscalização. De notar que não se advoga aqui a extensão da ação administrativa para o rastreamento generalizado das situações bancárias dos contribuintes, mas a sua limitação aos casos sob suspeita de sonegação e que sejam objeto de procedimento administrativo. Inexiste razão para se manter o tabú do sigilo bancário e sua elevação a direito da liberdade; o princípio constitucional da intimidade cede o lugar ao princípio da transparência no jogo de ponderação de interesses.

No direito estrangeiro o sigilo bancário frente às questões fiscais perdeu muito do seu *status* na década de 90. Aliás, nos Estados Unidos a matéria jamais foi alçada a direito fundamental e a Administração Fiscal sempre teve a possibilidade de ampla investigação. Na Alemanha o sigilo bancário não é protegido nem pela Constituição nem pelas leis ordinárias; a abertura da conta pode ser pedida pelas autori-

⁴¹ RESP 37.566-5/RS, Ac. da 1ª T., de 2.2.94, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 28.3.94 (RDA 197: 174): "Tributário. Sigilo bancário. Quebra com base em procedimento administrativo-fiscal. Impossibilidade. O sigilo bancário do contribuinte não pode ser quebrado com base em procedimento administrativo-fiscal, por implicar indevida intromissão na privacidade do cidadão, garantia esta expressamente amparada pela Constituição Federal (art. 5º, inciso X). Por isso, cumpre às instituições financeiras manter sigilo acerca de qualquer informação ou documentação pertinente à movimentação ativa e passiva do correntista/contribuinte, bem como dos serviços bancários a ele prestados. Observadas tais vedações, cabe-lhes atender às demais solicitações de informações encaminhadas pelo Fisco, desde que decorrentes de procedimento fiscal regularmente instaurado e subscritas por autoridade administrativa competente. Apenas o Poder Judiciário, por um de seus órgãos, pode eximir as instituições financeiras do dever de sigilo em relação às matérias arroladas em lei. Interpretação integrada e sistemática dos artigos 38, § 5º, da Lei nº 4.595/64 e 197, inciso II e 1º do CTN. Recurso improvido, sem discrepância".

⁴² Cf., por todos: MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Direitos Fundamentais do Contribuinte". In: —, (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Pesquisas Tributárias Nova Série, nº 6, São Paulo: CEU – Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 65.

⁴³ RE 219.780, Ac. da 2ª Turma, de 13/4/99, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 10/9/99.

dades fiscais no exercício de atividade fiscalizadora regular, nos procedimentos de investigação e nos procedimentos criminais.⁴⁶ Na Áustria o art. 38 da Lei Bancária prevê o levantamento do segredo no caso de razoável suspeita de lavagem de dinheiro ou de pedido de autoridade administrativa nos casos de violações fiscais. Na Itália havia o tabú do segredo bancário que aos poucos começou a ser desmitificado diante da necessidade de acertar o passo com as outras nações da União Européia e da pressão da opinião pública contra o crescimento da evasão fiscal; as leis 825/1971 e 516/1982, adotaram as primeiras providências; posteriormente a Lei nº 413, de 30.12.1991, e a decisão da Corte Constitucional de 18.2.92, que proclamou não ser o segredo bancário um fim em si mesmo, pelo que não poderia representar um obstáculo às investigações sobre as violações tributárias, permitiram que a abertura do sigilo fosse requerida pelas seguintes repartições e autoridades: departamentos de fiscalização do IVA; departamentos do Ministério das Finanças; guarda de Finanças; inspetores centrais; comissões tributárias regionais e provinciais.

5.2. A corrupção ativa do contribuinte

A corrupção ativa do contribuinte, principalmente na via do suborno e das propinas nos processos de licitações de compra de mercadorias e serviços ou durante as ações de fiscalização da renda pública, também passa a ser combatida em nome da transparência.

Tal tipo de corrupção é muito difícil de ser detectada, pois as próprias ONGS interessadas na defesa da transparência omitem, como se viu, a indicação dos nomes dos agentes econômicos corruptos, principalmente as empresas multinacionais.

A corrupção por parte das empresas envolvidas no comércio internacional vem crescendo nos últimos anos, principalmente em razão da globalização, dos vultosos interesses econômicos em jogo e da dificuldade da conceptualização jurídica do ato de corrupção, muitas vezes interpretado como prática comercial legítima.⁴⁷

⁴⁴ Art. 6º : "As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente". O dispositivo transcrito foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/1/2001.

⁴⁵ O substitutivo do Relator Dep. Mussa Demes à Proposta de Emenda à Constituição nº 175, de 1995, traz a seguinte previsão: "Art. 145, § 3º – É facultado à autoridade tributária requisitar às instituições financeiras, na forma prevista em lei complementar, informações sobre as operações do contribuinte."

⁴⁶ Cf. OPPENHOFF, Michael. "Germany – The Legal Framework Concerning Bank Secrecy, Money Laundering and Insider Trading". World Reports IX (1), abril de 1997 – www.hg.org.

⁴⁷ Cf. SUSAN ROSE-ACKERMAN, op. cit., p. 178; ABRAMOVICI, Pierre. "Corrupção. Jogos Perigosos". Le monde Diplomatique, edição brasileira, nº 10, www.diplo.com.br: "Em 1977, para compensar a falta de competitividade de suas empresas nos mercados estrangeiros, o governo francês autorizou a prática da corrupção, oficialmente denominada "comissão", desde que a quantia envolvida fosse para pagar a um funcionário estrangeiro".

6. A Transparência Fiscal e as Normas Antielisivas

O princípio da transparência, em síntese, significando clareza, abertura e simplicidade, vincula assim o Estado que a sociedade e se transforma em instrumento importante para a superação dos riscos fiscais provocados pela globalização. Só a transparência na atividade financeira, consubstanciada na clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, no aperfeiçoamento da comunicação social e no combate à corrupção dos agentes públicos, em contraponto à transparência na conduta do contribuinte garantida pelas regras anti-sigilo bancário e pelo combate à corrupção ativa, pode conduzir à minimização dos riscos fiscais do Estado Subsidiário. A falta de equilíbrio entre os termos da equação da transparência pode conduzir à perpetuação da opacidade: a exacerbação do controle da responsabilidade fiscal e dos meios de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária, sem a contrapartida representada pela minimização dos riscos por ele provocados, leva ao paraíso fiscal; a aplicação das normas antielisivas e o desvendamento do sigilo fiscal, sem a salvaguarda de um código de defesa do contribuinte e da responsabilidade dos agentes públicos, pode gerar a servidão fiscal e a morte da própria galinha de ovos de ouro.

As normas antielisivas, como se passa a examinar, surgem também no contexto da globalização, fortalecem-se no âmbito do direito comunitário (União Européia e Mercosul) e refletem a influência do princípio da transparência fiscal.

IV - A NORMA GERAL ANTELISIVA

7. Características

O controle da elisão abusiva deixa um certo desconforto no intérprete, diante dos aspectos metodológicos extremamente polêmicos em que assenta. A subsunção malograda e a analogia forçada pelo contribuinte postulam, em nome da igualdade, a norma geral antielisiva e contra-analógica. Ainda assim a norma geral antielisiva não conseguirá coarctar todas as dúvidas nem fechar os conceitos, de modo que continuam a carecer de complementação pelas normas específicas antielisivas.

As normas antielisivas vão entrando no direito tributário sob diferentes configurações, a depender do ambiente cultural dos países que as adotam. Analisaremos a seguir algumas experiências colhidas no direito comparado.

8. A Norma Antielisiva no Direito Alemão: Proibição de Abuso de Forma Jurídica

A construção alemã é extremamente importante, em vista da duração, das vicissitudes e da eficácia das normas escritas antielisivas.

O Código Tributário de 1919 (*Reichsabgabenordnung*- RAO), elaborado por Enno Becker sob a influência das idéias desenvolvidas pela jurisprudência dos interesses, trouxe, nos arts. 4º e 5º, normas sobre a consideração econômica do fato gerador.

Acrescentou, ainda, uma regra específica antielisiva no art. 6º :

Essas regras receberam nova redação na RAO de 1931.

Com a Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*), de 16.10.34, foram introduzidas várias modificações:

- a) o art. 1º, I, declarou que “as leis fiscais devem ser interpretadas de acordo com a visão do mundo nacional-socialista”;⁴⁸
- b) o art. 1º, II, mandava observar na interpretação “a concepção popular, a finalidade e o significado econômico da lei tributária e o desenvolvimento das circunstâncias”;⁴⁹
- c) o art. 1º, III, determinou prevalecer a mesma coisa para a “apreciação dos fatos geradores”;⁵⁰
- d) o art. 6º continha a norma antielisiva, que previa: “através do abuso da formas ou da aparência do direito civil não pode a obrigação tributária ser fraudada ou diminuída”.⁵¹

Após a 2ª Guerra Mundial foi revogado o art. 1º, I, da Lei de Adaptação Tributária, permanecendo os demais em vigor até o advento do Código Tributário de 1977 (AO77), que revogou os dispositivos referentes à consideração econômica e deu nova redação à norma antielisiva:

“Art. 42 – A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”.⁵²

A interpretação do art. 42 da AO77 se fez de forma diferente da que antes prevalecia, em razão do desaparecimento de regras explícitas sobre a consideração econômica e do aprofundamento da metodologia da ciência do direito, esta última sobretudo pela enorme influência exercida pela obra de Larenz a partir de meados da década de 60,⁵³ especialmente pelo novo enfoque dado à questão dos princípios jurídicos.

⁴⁸ “Die Steuergesetze sind nach national-sozialistischer Weltanschauung auszulegen”.

⁴⁹ “Dabei sind die Volksanschauung der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen”.

⁵⁰ “Entsprechends gilt für die Beurteilung von Tatbeständen”.

⁵¹ “Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden”.

⁵² A tradução é de SCHMDT, Alfred. J. e outros. *Código Tributário Alemão*. Rio-São Paulo: Forense/IBDT, 1978, p. 17. A redação original é a seguinte: “Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht”.

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2000, p. 34.

A doutrina alemã se dividiu quanto à natureza do art. 42 da AO77. Alguns autores, de orientação positivista, defendiam a *natureza constitutiva* da regra, que quebrava a proibição de analogia prevalecente no direito tributário.⁵⁴ Outros juristas, que aceitavam a possibilidade de analogia no direito tributário, manifestaram-se no sentido da *natureza declaratória* da norma antielisiva.⁵⁵

Mas a doutrina, majoritariamente, entendeu como constitucional a regra do art. 42 da AO77.⁵⁶

Relevante para o tema foi a decisão do Tribunal Constitucional da Alemanha, de 27.12.91, que afirmou a autonomia do direito tributário frente aos conceitos do direito civil, reconhecendo a precedência, mas não o primado, do direito privado:

“Direito Tributário e Direito Civil são ramos jurídicos da mesma estatura, regrados um ao lado do outro, que à mesma situação de fato se aplicam sob uma outra perspectiva e sob outros pontos de vista valorativos (*Wertungsgesichtspunkten*)”.⁵⁷

O Tribunal Financeiro Federal (*Bundesfinanzhof*) tem aplicado a norma antielisiva a número crescente de casos. Segundo estatística divulgada,⁵⁸ a média de acórdãos por ano foi a seguinte: no período de 1919 a 1944 – 0,6; de 1950 a 1978 – 1,9; de 1979 a 1982 – 4,75; de 1983 a 1986 – 11; de 1987 a 1990 – 18; de 1991 a 1994 – 19; de 1995 a 1998 – 12. Tipke atribuiu o fenômeno ao incremento da atividade de planejamento fiscal e à melhor fundamentação teórica do Tribunal para enfrentar o problema, observando, ainda, que o art. 42 “é um dos dispositivos do Código Tributário mais aplicados”.⁵⁹

9. Outros Modelos Estrangeiros

Sob o impacto da globalização, do crescimento e sofisticação do planejamento tributário, do empobrecimento das Fazendas Nacionais frente ao novo relacionamento das empresas multinacionais e sob a influência do princípio da transparência fiscal diversas normas surgem na década de 90 e no início do Séc. XXI, no âmbito da União Européia e do Mercosul, para coibirem o abuso de direito e a elisão fiscal abusiva.

⁵⁴ Cf. LEHNER, Moris. “Nationalberichterstatter” (Relatório Nacional da Alemanha). *Cahiers de Droit Fiscal International* XXXVII: 196, 1983 classifica o art. 42 da AO77 como autêntica exceção, embora limitada, da proibição de analogia; KLEIN, Martin. *Die nicht angemessene rechtliche Gestaltung in Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1994, p. 10.

⁵⁵ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993, v. 3, p. 1326.

⁵⁶ Cf., por todos, TIPKE, *ibid.*, p. 1332: “O § 42 AO é constitucional (*ist verfassungsmässig*). A Constituição não cuida apenas do Estado de Direito formal, ela quer também realizar o Estado de Direito material ou o Estado de Justiça (*den materialen Rechtsstaat oder Gerechtigkeitsstaat*).

⁵⁷ *Steuer und Wirtschaft* 1992, p. 186.

⁵⁸ Cf. LEE, Dong-Sik. *Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zueinander*. Herdecke: GCA Verlag, 2000, p. 1.

⁵⁹ *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1325.

9.1. Vedação de fraude à lei (Espanha)

A luta contra a elisão na Espanha se faz sobretudo através da cláusula que permite à Administração declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido. O conceito de fraude à lei ganhou contorno mais nítido com a nova redação dada pela Ley 25, de 1995, ao art. 24 da Ley General Tributaria : *“Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas com distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”*. O dispositivo revogado não produzira nenhum processo durante mais de 15 anos de sua vigência.⁶⁰ A nova redação do art. 24 da LGT representou um avanço no campo das normas antielisivas, mas exhibe dificuldades na aplicação e desperta perplexidades na doutrina, principalmente a de manter, para o combate a essa forma de elisão, o recurso à analogia⁶¹ ou, segundo os mais formalistas, à interpretação extensiva.⁶²

9.2. Desconsideração da personalidade jurídica (Argentina)

As normas que autorizam o Fisco a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte para atingir as relações econômicas efetivamente realizadas constituem autênticas normas antielisivas. Procuram normatizar a teoria do *“disregard of legal entity”* ou do *“lifting the corporate veil”*, isto é, autorizam o levantamento do véu da personalidade da empresa para que se possam atingir a substância do negócio jurídico e a responsabilidade dos sócios.

Como tal pode ser classificado o art. 2º da lei Argentina nº 11.683, na ordena-

⁶⁰ Cf. AMORÓS RICA, Narciso. “O Conceito de Fraude à Lei no Direito Espanhol”. In : BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo : Saraiva, 1984, p. 442.

⁶¹ ROSEMBUJ, Tulio. *La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid : Marcial Pons, 1996, p. 76: *“El Legislador, como hasta ahora, utiliza la analogía como técnica de corrección del fraude de ley manteniendo uno de los principales equívocos de la norma de la LGT sustituida, cual es la de enlazar estructural y funcionalmente la extensión por analogía com el fraude de ley, puesto que ambos conceptos pueden coincidir, pero no son mutuamente necesarios”*. Cf. tb. GONZALEZ GARCIA, Eusebio/LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*. Salamanca : Plaza Universitaria Ed., 1997, p. 362 *“El artículo 24 de la Ley General Tributaria, aunque notablemente mejorado en su nueva redacción, es de difícil utilización como instrumento de lucha contra el fraude a la ley”*. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid : EDERSA, 1989, v. 1, p. 347: *“Dentro de esta perspectiva, suele ser práctica habitual en la doctrina española dividir el estudio del artículo 24 siguiendo su configuración positiva. De este modo, se considera en primer lugar el problema de la analogía dentro del Derecho Tributario, y en un segundo momento se examina el papel que corresponde a la analogía como instrumento técnico de lucha contra el fraude a la ley tributaria.”* HERRERA MOLINA, Pedro M. *“Aproximación a la Analogía y el Fraude de Ley en Mateira Tributaria”*. *Revista de Direito Tributário* 73: 67: *“Puede sostenerse que se trata de una integración analógica de la ley eludida (esdecir una excepción a la proibición de analogía del art. 23 LGT)”*.

⁶² Cf. ROSEMBUJ, Tulio. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. Madrid : Marcial Pons, 1999, p. 113.

ção dada pelos decretos 821/98 e 1334/98 (antes aparecia como art. 12),⁶³ que ficou conhecida como “*doctrina de la penetración*”. Carlos M. Giuliani Fonrouge e Zusana Camila Navarrine⁶⁴ ensinam que a Corte Suprema, há quase vinte anos, estabeleceu que na determinação do fato imponible se deve atender à substância, e não às formas jurídicas externas dos atos, ou seja, que os artifícios usados pelos contribuintes não devem prevalecer sobre a realidade que encobrem; depois o Tribunal aplicou explicitamente a doutrina da penetração, ou do órgão, ou do *disregard* (casos *Parke Davis* e *Mellor Goodwin*), para estabelecer que uma sociedade quase inteiramente dominada por outra não autoriza a reconhecer a existência de convenções entre elas, porquanto deve prevalecer a razão de direito sobre o ritualismo jurídico formal, apreendendo a realidade jurídica objetiva; finalmente, no caso *Kellogg*, a Corte Suprema de Justiça coarctou a indevida e indiscriminada aplicação do critério de *penetración* a todas as relações entre empresas vinculadas, reservando-a aos atos antijurídicos que importem em *abuso de derecho*.

9.3. Propósito mercantil (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia)

Desenvolveu-se em diversos países (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia, entre outros) a doutrina do “propósito mercantil” (*business purpose*), que sinaliza no sentido de que se caracteriza a elisão abusiva (*abusive tax avoidance*) quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na área fiscal.⁶⁵ O combate à elisão se fez através de normas antielisivas (*anti-avoidance rules*), que seguiram dois caminhos principais : normas judiciais antielisivas (*judicial anti-avoidance rules*), resultantes das decisões do Judiciário, sistema que prevalece nos Estados Unidos e na Inglaterra; normas legais anti-elisivas (*statutory anti-avoidance rules*; *General anti-avoidance rules* - GAAR), aprovadas pelo Parlamento, adotado no Canadá, Austrália e Suécia.⁶⁶ Interessam-nos aqui as normas legais antielisivas.

⁶³ Art. 2º – “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean minifistamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

⁶⁴ *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*. Buenos Aires: Depalma, 1999, p. 84 e seguintes. Cf. tb. DANIEL GARCIA, Fernando. “El Denominado Principio de la Realidad Económica en las Legislaciones Argentina y Española”. *Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Doctrina 1994-1998*, p. 295-302; LE PERA, Sergio/ LESSA, Pedro. “Relatório Nacional da Argentina.” *Cahiers de Droit Fiscal International* v. LXXIV : 157-168, 1989.

⁶⁵ Cf. V. UCKMAR, *op. cit.*, p. 28.

⁶⁶ Cf. ARNOLD, Brian. “The Canadian General Anti-avoidance Rule”. In : G.S. COOPER (Ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, cit., p. 226.

No Canadá houve uma longa construção jurisprudencial das normas anti-elisivas, até que se transformassem em texto legal. Prevalece um certo consenso no sentido de que o teste do propósito (*purpose test*) só se aplica aos casos em que ocorre uma “elisão abusiva” (*abusive tax avoidance*).⁶⁷ As regras principais aparecem na seção 245 da legislação do imposto de renda (*Income Tax Act*). No item 3 define-se a transação elisiva como qualquer transação ou parte de uma série de transações que possa resultar, direta ou indiretamente, em um benefício fiscal, a menos que a transação possa razoavelmente ser considerada como organizada para propósitos de boa-fé, inconfundíveis com benefícios fiscais;⁶⁸ no item 2 a cláusula geral antielisiva (*general anti-avoidance provision*) autoriza que quando a transação seja elisiva as conseqüências fiscais para a pessoa sejam determinadas razoavelmente no sentido de denegar os benefícios fiscais resultantes direta ou indiretamente daquela transação.⁶⁹

Na Austrália as normas antielisivas se estampam na Seção 177 da parte IVA da legislação do imposto de renda (*Income Tax Assessment Act*). Caracteriza-se a elisão quando as pessoas envolvidas em negócios jurídicos (*schema*) tenham o propósito dominante de permitir que o contribuinte obtenha um benefício.⁷⁰ Nessa hipótese, quando o propósito dominante não for comercial, o Fisco pode alterar o lançamento e requalificar a posição tributária das partes envolvidas.

A Suécia instituiu normas gerais antielisivas a partir de 1980. Segundo informa Leif Mutén os critérios em vigor são os seguintes: a) o ato a ser desconsiderado é parte de um procedimento do qual resulta vantagem tributária relevante para o contribuinte; b) tal vantagem pode ser entendida como a principal razão para que o ato tenha sido praticado; c) a tributação com base naquele ato seria violação do propósito da legislação.⁷¹ A doutrina sueca tem levantado a suspeita de inconstitucionalidade da norma geral anti-elisiva, que implicaria analogia não permitida pelo princípio da legalidade; mas a Corte Suprema Administrativa declarou constitucional a medida.⁷²

⁶⁷ *Id.*, *ibid.*, p. 238.

⁶⁸ “*Avoidance Transaction. An avoidance transaction means any transaction:*

(a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purpose other than to obtain the tax benefit; or

(b) that is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit”.

⁶⁹ “*General anti-avoidance provision. Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction*”.

⁷⁰ Cf. WAINCYMER, Jeffrey. “The Australian Tax Avoidance Experience and Responses: A Critical Review”. In : G.S. COOPER (Ed.), *op. cit.*, p. 285.

⁷¹ “The Swedish Experiment With a General Anti-Avoidance Rule”. In : G.S. COOPER (Ed.), *op. cit.*, p. 312.

⁷² *Id.*, *ibid.*, p. 320.

9.4. Disposições antielusivas do direito italiano

Na Itália surgiram nos últimos anos diversas disposições “antielusivas”, que são cláusulas gerais com campo específico de incidência, em geral o imposto de renda.⁷³

O art. 10 da Lei nº 408, de 1990, modificada pela Lei nº 724, de 1994, estabeleceu que a administração financeira pode desconhecer a vantagem tributária conseguida em operação de fusão, concentração, transformação, cessão de crédito, valoração de participação social e valores mobiliários “obtida sem razão econômica válida e com a finalidade exclusiva de obter fraudulentamente uma economia de imposto”.⁷⁴

O art. 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 8 de outubro de 1997 inseriu no DPR nº 600, de 1973, um art. 37-bis, que estabelece não ser oponível à administração financeira os atos, fatos e negócios, destituídos de válida razão econômica, com o objetivo de contornar a obrigação ou a proibição prevista no ordenamento tributário e obter redução de imposto ou restituição de indébito.⁷⁵

Algumas outras normas recentes cuidam também das medidas antielusivas.⁷⁶

9.5. Normas antiabuso em Portugal

O art. 38, nº 2, da Lei Geral Tributária portuguesa, introduzido pela Lei 100, de 26/7/99, estabelece: “São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos”.

A lei processual tributária portuguesa criou um processo especial para lidar com a aplicação das normas antiabuso.⁷⁷ O art. 63 do CPPT dispõe:

“1 – A liquidação de tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos Códigos e outras leis tributárias depende de abertura para o efeito de procedimento próprio.

2 – Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consigam a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com

⁷³ Cf. FANTOZZI, Augusto. “L’Esperienza Italiana”. In: DI PIETRO, Adriano (Ed.). *L’Elusione Fiscale nell’Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 253.

⁷⁴ “poste in essere senza valide ragioni economiche e allo scopo esclusivo di ottenere fraudulentamente un risparmio d’imposta”.

⁷⁵ Cf. RUSSO, Pasquale. “Brevi Note in Tema di Disposizioni Antielusive”. *Rassegna Tributaria* 1/1999, p. 68; ADONNINO, Piedro. “Parece del Ministero delle Finanze e del Comitato Consultivo per l’Applicazione delle norme Antielusive e Rilevanza Penale dell’Elusione”. *Rivista di Diritto Tributario* 11 (2): 243, 2001.

⁷⁶ Art. 16 do D. Leg. 74, de 10 de março de 2000; art. 11, § 6º, do Statuto del Contribuente (Lei 212/2000).

⁷⁷ Cf. GUIMARÃES, Vasco Branco. “Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Interno. A Experiência Portuguesa”. *Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, mim., 2001, p. 15.

manifesto abuso de formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.

3 – O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou da celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso.

4 – A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei”.

9.6. O modelo francês e a sua recepção no Brasil

Na França o art. 1.741 do *Code Général des Impôts* cria sanções para quem tenha ‘*volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l’impôt*’. O art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales* cuida da repressão ao abuso de direito (*répression des abus de droit*), ao prever que não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção (*qui dissimulent la portée véritable d’un contrat ou d’une convention*); a Administração fica autorizada a requalificar os fatos (*L’Administration est en droit de restituer son véritable caractère à l’opération litigieuse*).

O art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação dada pela LC 104, de 2001, recepcionou o modelo francês de norma antielisiva.

Não é aqui o lugar apropriado para se discutirem as vantagens e os deméritos da recepção dos paradigmas estrangeiros. Seja como for, não se pode deixar de anotar que a grande modificação do direito financeiro, por que passa o País nos últimos anos, tem fonte estrangeira inspirada no *princípio da transparência*: a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 2000) é cópia do *Fiscal Responsibility Act da Nova Zelândia*; as normas anti-sigilo bancário (LC 105, de 2001) coincidem com as alterações introduzidas na década de 90 nos países europeus; o Código de Defesa do Contribuinte, em discussão no Congresso Nacional (PL 646, do Senado), deixa entrever a influência do *Taxpayer Bill of Rights II*, dos Estados Unidos (1996) e da *Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente*, da Espanha (1998). Importante, no momento da recepção da norma estrangeira, é não escamotear a sua origem, evitando-se a tentativa de cuidar do dispositivo como se fora regra tupiniquim, como muitas vezes se fez no passado recente, de que foram exemplos a legislação do ICMS e a regra da interpretação do art. 109 do CTN.

V- AS NORMAS ANTIELISIVAS NO DIREITO BRASILEIRO

10. Cláusulas antielisivas no imposto de renda brasileiro

Inexistindo uma norma geral antielisiva no direito brasileiro, resolveu o legislador do imposto de renda criar algumas regras específicas para combater a elisão. Assim aconteceu com o art. 51 da Lei 7.450/85: “Ficam compreendidos na incidência

do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que pela sua finalidade tenha os mesmos efeitos do previsto na norma de incidência do imposto de renda”. A Lei nº 7.713, de 1988, estabeleceu no art. 3º, § 4º que “a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para a incidência do imposto o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”. Estes dispositivos, pela generalidade e abrangência, *resvalam para a analogia*, como acontece com qualquer outra cláusula antielisiva. É interessante observar que Gilberto de Ulhoa Canto⁷⁸ e Brandão Machado,⁷⁹ autores de índole positivista, opinaram pela inconstitucionalidade do art. 51 da Lei 7.450/85, justamente porque teria autorizado o emprego da analogia; já Alberto Xavier,⁸⁰ também fiel às doutrinas sobre a legalidade absoluta e tipicidade fechada, mas atento às modificações do direito tributário, conclui pela legitimidade do dispositivo, que não constituiria “recurso à analogia”, mas mero “alargamento do tipo legal”, sem “qualquer ofensa ao princípio da tipicidade”, o que, sem dúvida, devido à impossibilidade de distinção segura entre analogia e interpretação extensiva, representa hábil recurso retórico do competentíssimo tributarista.

A Lei Complementar 104/01 introduziu, no art. 43 do CTN, a seguinte norma antielisiva (ou de interpretação extensiva?): “§ 1º – A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

11. A recepção do princípio “arm’s length”

O Brasil não participa da OCDE. Nada obstante, recepcionou o princípio *arm’s length* ao regular os preços de transferência na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Embora não seja signatário da Convenção Modelo da OCDE, o Brasil assinou inúmeros tratados de bitributação que repetem o dispositivo do art. 9º da OCDE, o que deixa fora de dúvida a sua recepção no direito pátrio. Além disso, a Lei 9.430/96 tem inequivocamente o objetivo de criar a possibilidade de tributação sobre os preços de mercado nas operações entre empresas associadas, o que coincide, na essência, com o modelo globalizado. Divergências metodológicas não afastam o princípio, até porque são inerentes à temática dos preços de transferência.

⁷⁸ “Elisão e Evasão”. *Caderno de Pesquisas Tributárias* 13 : 98, 1988.

⁷⁹ “Cisão de Sociedade de Capital Estrangeiro e Imposto de Renda”. *Repertório de Jurisprudência*. IOB 17: 250, 1988.

⁸⁰ *Direito Internacional Tributário do Brasil*. Rio de Janeiro : Forense, 1998, p. 297.

VI - A NORMA ANTIELISIVA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN

12. Regra antielisiva ou antievasiva?

Assim que publicada a LC 104/01 surgiu a dúvida por parte da doutrina brasileira: tratava-se de regra antielisiva ou antievasiva (anti-simulação)?

Coube a Alberto Xavier lançar, de modo mais articulado, a tese de que se cuidava de norma antievasiva: “o novo parágrafo único do art. 116 do CTN estabelece que a autoridade administrativa “poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos viciados por simulação”.⁸¹ Além da afirmação de que a dissimulação significa *simulação relativa*, que examinaremos adiante (item 13.4.), Xavier lança mão do argumento de que, se interpretada como norma antielisiva, a nova regra seria inconstitucional, pois conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, afrontaria a proibição de analogia estabelecida no art. 108, § 1º, do CTN e recorreria às teorias da fraude à lei e do abuso do direito, inaplicáveis no direito tributário.⁸²

A outra corrente de idéias, à qual nos filiamos,⁸³ defende a constitucionalidade da LC 104/01 e a possibilidade e a conveniência das normas antielisivas.⁸⁴

Além da análise da norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, que faremos adiante (item 13.2.), e do aspecto contra-analógico de que se reveste (item 14.1.), podemos alinhar os seguintes argumentos gerais no sentido de que a LC 104/01 trouxe uma verdadeira *norma antielisiva*, influenciada pelo modelo francês, e não uma norma *antievasiva* ou *anti-simulação*:

- a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII e 150, § 4º);
- b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expres-

⁸¹ *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 68. No mesmo sentido se manifestaram os seguintes autores: MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Norma Antielisiva”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 117-128; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional como Limitação do Poder na Administração”. In: VALDIR OLIVEIRA ROCHA, *ibid.*, p. 85-102; DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001”. In: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, *ibid.*, p. 205-232.

⁸² *Ibid.*, p. 19, 98, 102 e 138.

⁸³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Ed.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 233-244.

⁸⁴ Cf. GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN”. In: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, *O Planejamento Tributário...*, cit., p. 181 a 204; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário”. In: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Ed.), *O Planejamento...*, cit., p. 7-19.

samente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro;⁸⁵

- c) não pode haver nenhuma incompatibilidade da norma antielisiva com o Estado de Direito, senão até que se tornou necessidade premente nas principais nações democráticas na década de 1990;
- d) em nenhum país democrático levantou a doutrina a tese da inconstitucionalidade, e muito menos a declararam os Tribunais Superiores;
- e) quando muito se encontra a afirmativa de que certas nações não estão “maduras” para a prática das normas antielisivias, como acontece naquelas em que o planejamento tributário se tornava freqüentemente abusivo;⁸⁶
- f) as teses da legalidade “estrita” e da tipicidade “fechada” têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceptualista;⁸⁷
- g) as normas antielisivias equilibram a legalidade com a capacidade contributiva;⁸⁸
- h) as normas antielisivias no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá, etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil.⁸⁹

13. A necessidade de se escandir a norma antielisiva

É necessário escandir-se a norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, para que se analisem todos os seus elementos e se verifique o alcance do seu comando.

13.1. A autoridade administrativa...

Diz o dispositivo legal que a autoridade administrativa pode desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados.

⁸⁵ Para o histórico dos trabalhos preparatórios de LC 104/01: GRABRIEL LACERDA TROIANELLI, “O Parágrafo Único do art. 116...”, *cit.*, p. 87 e seguintes.

⁸⁶ RUSSO, Pasquale. “Brevi Note in Tema di Disposizioni Antielusive”. *Rassegna Tributária* 1/1999: 68: “A primeira reflexão a fazer é que o ordenamento italiano, pela tradição e tendo em vista a situação concreta da Administração financeira, não está ainda maduro (*non è ancora maturo*) para a introdução de uma *General-Klausel* antielisiva do tipo das vigentes em outros países (Alemanha, Austria, Argentina).

⁸⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 95-112, 2000.

⁸⁸ Cf. MARCO AURÉLIO GRECO, *Constitucionalidade...*, *cit.*, p. 188: “... o parágrafo único do artigo 116 prestigia a legalidade e a tipicidade, pois estas cercam a qualificação dos fatos da vida para dar-lhes a natureza de fato gerador do tributo”.

⁸⁹ Cf. MARCO AURÉLIO GRECO, *Constitucionalidade...*, *cit.*, p. 199-200.

Autoridade administrativa, aí, é a autoridade da administração fazendária incumbida do lançamento.

A elisão fiscal abusiva só pode ser combatida pela legislação, através do fechamento dos conceitos jurídicos, ou pela administração, mediante a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.⁹⁰ Sobre a autoridade administrativa recai o ônus da prova.⁹¹

O Judiciário não tem competência para desconsiderar o ato ou negócio, ao contrário do que prevê o projeto de Lei de Defesa do Contribuinte, em exame no Senado Federal, relativamente à desconsideração da personalidade jurídica da sociedade.⁹² Ao Judiciário, entretanto, compete o controle do ato de requalificação levado a efeito pela administração.

13.2. ... poderá desconsiderar...

A desconsideração operada pela autoridade significa requalificação, isto é, uma qualificação jurídica diferente daquela praticada pelo contribuinte na elisão, que terá sido abusiva.

Sabe-se que o fato gerador concreto não é objeto de interpretação, mas de qualificação. Absolutamente impróprio cogitar-se de uma interpretação do fato. Só se interpreta o fato gerador abstrato ou a norma tributária.⁹³ Mas o fato gerador concreto não é interpretado nem valorado enquanto fato.⁹⁴ O fato concreto apenas é *valorado* de acordo com a lei,⁹⁵ ou qualificado segundo as categorias estabelecidas pela norma⁹⁶ ou, como prefere Reale, é objeto de uma “qualificação normativa”.⁹⁷ Se a aplicação do direito reveste sempre a forma de silogismo, subsume-se o fato em uma

⁹⁰ Cf. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 1332: “O combate à elisão fiscal é uma tarefa constitucional da legislação e da administração” (*Die Bekämpfung der Steuerumgehung ist daher eine verfassungsmässige Aufgabe von Gesetzgebung und Verwaltung*).

⁹¹ *Id.*, *ibid.*, p. 1345. Cf. tb. MARCO AURÉLIO GRECO, “*Constitucionalidade...*”, cit., p. 189.

⁹² Cf. Projeto de Lei Complementar nº 646, de 1999 – art. 10.

⁹³ Cf. LARENZ, *Methodenlehre...*, cit., p. 299: “Objeto da interpretação é o texto da lei” (*Gesetztext*); KLEIN, Friedrich. “Zur Auslegung von Steuergesetzen durch des Bundesverfassungsgericht”. In Thoma/Niemann (Ed.), *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*, cit., p. 140: “O problema da interpretação se reduz ao fato gerador da regra jurídica” (*Tatbestandteil der Rechtssätze*); PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. Köln: Carl Heymanns Verlag, 1997, p. 137.

⁹⁴ Cf. TIPKE. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 1978, 6ª ed., p. 97: “Uma valoração do fato por si mesmo não é possível” (*Eine Beurteilung des Sachverhalts aus sich selbst ist nicht möglich*).

⁹⁵ *Id.*, *ibid.*, p. 97: “A valoração econômica (*wirtschaftliche Beurteilung*) só pode ser dirigida pela lei”; BEISSE, Heinrich. “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã”. In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 29: “O completo significado do critério econômico se revela, portanto, apenas na interpretação da lei, embora os efeitos deste método se reflitam sobre a apreciação dos fatos”.

⁹⁶ Cf. MARCHESSOU, Philippe. *L'Interpretation des Textes Fiscaux*. Paris: Ed. Economica, 1980, Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 5; XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 143.

⁹⁷ *O Direito como Experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 205.

das interpretações possíveis da norma.⁹⁸ Entre a interpretação da norma e a qualificação do fato há, por conseguinte, uma relação de subsunção, que não é meramente lógica formal, mas também valorativa.⁹⁹

A *desconsideração* do ato ou negócio praticado, ou seja, a sua *requalificação*, nada tem que ver com as conseqüências da *simulação*, a saber: a anulação prevista no art. 147, II, do Código Civil e a revisão do lançamento de que cuida o art. 149, VII, do CTN.

Pelo contrário. Visa apenas a reaproximar a qualificação do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência. Como observa P. Adonnino, a norma antielisiva investe a administração no poder de “proceder à requalificação jurídica formal da relação, fazendo-a coincidir com a realidade substancial, trazendo a conseqüência ao plano do fato gerador do tributo”.¹⁰⁰

13.3. ... atos ou negócios jurídicos praticados...

A desconsideração se refere aos atos ou negócios jurídicos praticados, ou seja, requalificam-se os fatos geradores concretos.

a) Requalificação dos fatos geradores concretos

A metodologia jurídica incumbiu-se de esclarecer que a aplicação da lei reveste sempre a forma de silogismo, em que a premissa maior é a *hipótese* descrita na lei, a premissa menor é o *fato* a se subsumir na descrição legal e a conseqüência, o resultado da inferência.¹⁰¹ Esse esquema metodológico adapta-se com sucesso ao Direito Tributário.¹⁰² Do ponto-de-vista *lingüístico* a distinção mais clara fazem-na os alemães, que têm termos diferentes para significar o suporte legal ou a hipótese de

⁹⁸ Cf. TIPKE *Steuerrecht*, 6ª ed., cit. p. 98: “A valoração jurídica do fato concreto (*rechtliche Beurteilung des Sachverhalts*) é, de acordo com a metodologia jurídica, subsunção na lei”; PAULICK, *Lehrbuch...*, cit., p. 137; ENGISCH, *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1968, p. 79: “São subsumidos conceitos de fatos a conceitos jurídicos”; BEISSE. “O Critério Econômico...”, cit., p. 30: “... a espécie e a forma da valoração dos fatos concretos da vida resultam das regras da lógica da subsunção”. Contra: KRUSE. *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1969, p. 76, que defende a possibilidade da valoração antes da subsunção.

⁹⁹ Cf. LARENZ, *Methodenlehre...*, cit., p. 204; ISENSEE, Josef. *Die typisierende Verwaltung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 65; TIPKE, *Steuerrecht*, 6ª ed., 1978, cit., p. 97: “A interpretação da lei (*Gesetzesauslegung*) e a valoração do fato (*Sachverhaltsbeurteilung*) não são dois processos diferentes, mas dois aspectos do mesmo processo”; ZIPPÉLIUS, *Juristische Methodenlehre*. München: C. H. Beck, 1985, p. 92; A. CASTANHEIRA NEVES, *Questão-de-Facto — Questão-de-Direito ou O Problema Metodológico da Juridicidade*. Coimbra: Livraria Almedina, 1967, v. 1, p. 207.

¹⁰⁰ *Parece del Ministerio...*, cit., p. 242. Cf. tb. GIULIANI FONROUGE/SUSANA NAVARRINE, *op. cit.*, p. 82: “... *et fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente*”.

¹⁰¹ Cf. por todos, K. LARENZ, *Methodenlehre...*, cit., p. 261.

¹⁰² Cf. TIPKE, *Steuerrecht*, cit., p. 96; PAULICK, *Lehrbuch...*, cit., p. 116; WEBER-FAS. *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979, p. 82. Entre nós passou a ser adotado por influência dos normativistas: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 60; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973, p. 67; COELHO, Sacha Calmon N. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982, p. 109.

incidência (*Tatbestand*) e o fatoconcreto (*Sachverhalt*).¹⁰³ Mas em francês (*fait générateur*), em italiano (*fattispecie*), em espanhol (*hecho imponible*) e em português (fato gerador), o mesmo significante expressa os dois significados, o que tem levado, entre nós, alguns juristas a se esforçarem na busca de nova terminologia, sem, contudo, superarem as dificuldades semânticas, como é o caso de Geraldo Ataliba,¹⁰⁴ que propõe as expressões *hipóteses de incidência* (= descrição genérica e hipotética de um fato) e *fato imponível* (= fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável). Não obstante a opulência da língua alemã, o próprio art. 1º, III, da Lei de Adaptação Tributária, inspirador do art. 118 do CTN, não conseguiu escapar da ambigüidade e da imprecisão, ao utilizar o termo *Tatbestand* (ao revés de *Sachverhalt* ou *Lebenssachverhalt*) para se referir ao fato gerador concreto.¹⁰⁵

A norma antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, portanto, visa à desconsideração ou à requalificação do fato gerador concreto.

Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção da norma tributária ao fato. Como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda (*ein fehlgeschlagener Subsuntionsversuch*).¹⁰⁶

b) Dois exemplos de qualificação abusiva

É importante, neste passo, recorrer a alguns casos clássicos de elisão fiscal através da fraude à lei e do abuso da forma jurídica.

O exemplo clássico de *fraude à lei* é o que nos vem do direito alemão. Para pagar menos imposto determinada pessoa, ao revés de vender o bem, preferiu fazer contrato de locação, de tal forma que no prazo previsto os aluguéis chegariam aproximadamente ao mesmo valor da venda, sujeitando-se a imposto menor; ao adquirente era garantida a preferência para a aquisição do bem por preço determinado ao fim do contrato. Quer dizer: o ato praticado era lícito, mas se utilizou para qualificar o negócio uma norma de cobertura que não lhe era adequada. Houve o desencontro entre a *intentio facti* e a *intentio juris*.

Outro exemplo de elisão, sob a veste de *abuso de forma jurídica*, é o caso da Grendene, que foi objeto de decisão do antigo Tribunal Federal de Recursos.¹⁰⁷ Os

¹⁰³ Cf. LARENZ, *Methodenlehre...*, cit., p. 261; TIPKE, *Steuerrecht*, cit., p. 96.

¹⁰⁴ *Hipótese de Incidência Tributária*, cit., p. 75.

¹⁰⁵ Cf. TIPKE, *Steuerrecht*, cit., 6ª ed., 1978, p. 102; PAULICK, *Lehrbuch...*, cit., p. 137; BÜHLER, Ottmar. *Steuerrecht*. Wiesbaden: Th. Gabler, 1951, p. 69; KRUSE, *Steuerrecht*, cit., p. 76.

¹⁰⁶ "Steuerrumgehung und Auslegungsmethoden". *Steuer und Wirtschaft* 60: 131, 1983.

¹⁰⁷ Apelação Cível nº 115.478-RS, Ac. da 6ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, de 18.2.87, Rel. Min. Américo Luz, *Revista do Tribunal Federal de Recursos* 146: 217, 1987: "Legitimidade da atuação do Fisco, em face dos elementos constantes dos autos.

Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, 8 (oito) sociedades com o objetivo de explorar comercialmente, no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e no internacional.

Tais sociedades, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime

sócios da empresa criaram 8 sociedades de pequeno porte com o objetivo de manipular o preço das mercadorias aproveitando-se da diferença no regime tributário do tributo federal. O Tribunal desconsiderou o fracionamento da empresa para efeitos de pagamento do imposto de renda, embora não tivesse desconstituído os atos jurídicos.

c) Elisão e Simulação

Vê-se, nesses exemplos, que a elisão se refere a fatos realmente acontecidos, que tiveram a subsunção malograda.

Na simulação, pelo contrário, o fato ou não existiu (ex. compra-e-venda sem entrega de dinheiro) ou só parcialmente era verdadeira (ex. compra-e-venda por baixo preço, que é doação).

Na elisão o *fingimento* não ocorre com relação ao *fato concreto* , mas com referência ao *fato gerador abstrato* definido na lei, que é destorcido na subsunção. Tipke observa com precisão: “Fingida é apenas a forma jurídica correspondente, não o fato econômico”.¹⁰⁸

13.4. ... com a finalidade de dissimular...

O art. 116, parágrafo único, do CTN acrescenta à expressão “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos” a frase “com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária...”.

Interessa-nos, aqui, examinar o sentido e o alcance da expressão “... com a finalidade de dissimular”.

A *dissimulação* poder ser tomada em dois sentidos: a) como mecanismo da simulação, como fizeram os juristas de índole formalista; b) como ingrediente da elisão, na linha do modelo francês, que adotamos.

a) Dissimulação e simulação relativa

A teoria do direito civil considera a dissimulação como forma de simulação relativa. Trata-se de ponto de vista teórico, que não se positiva no direito civil brasileiro, o qual cuida simplesmente da simulação (art. 102 do Código Civil).

tributário de apuração e resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, a autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real.

Reconhece-se à recorrente, apenas, o direito de compensação do Imposto de Renda pago pela aludidas empresas.

Reforma parcial da sentença”.

¹⁰⁸ *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 1344: “*Fingiert wird... nur die angemessene Rechtsgestaltung, nicht der wirtschaftliche Sachverhalt*”. Observa P. HERRERA MOLINA, *op. cit.*, p. 67: “*Mediante el fraude de ley se realiza verdaderamente el acto o negocio jurídico manifestado por los interesados – lo que diferencia esta figura de la simulación – aunque con una finalidad atípica y artificiosa*”.

Explica Roberto de Ruggiero que na simulação ocorre a desconformidade consciente e querida da declaração com a vontade, mas é preordenada com a parte à qual a declaração se dirige e acordado com ela, a fim de enganar terceiros. “Se o acordo cria um negócio que não era querido (simulamos uma venda, mas não queremos nem vender nem criar qualquer outra relação jurídica), a simulação é *absoluta*. Outras vezes se cria um negócio distinto daquele que em realidade se quer (encobrimos em uma venda uma doação), ou se declara o querido, mas um dos sujeito é distinto (declaro dar a Caio para ocultar a doação feita a Maria), ou é diverso o objeto (declaramos na compra-e-venda um preço diferente do real), ou algum outro elemento, a simulação nestes casos é *relativa*, porque um negócio é querido, mas resulta dissimulado sob falsas aparências, e, portanto, ao lado do negócio verdadeiro (dissimulado) se coloca o aparente (dissimulado)”.¹⁰⁹

Washington de Barros Monteiro adverte: “Cumpra não confundir simulação com dissimulação. Distinguiu-as Ferrara, nos seguintes termos: na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado não-real, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente... Mas em ambas, o agente quer o engano: na simulação quer enganar sobre a existência de uma situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência de situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara”.¹¹⁰

A dissimulação referida no art. 116, parágrafo único, do CTN foi interpretada nesse sentido de *simulação relativa* pela doutrina normativista e conceptualista, que sempre defendeu o primado da forma sobre a substância.¹¹¹

Não nos parece que assim seja, tendo em vista que a desconconsideração da autoridade administrativa refere-se a ato ou negócio jurídico realmente acontecido, sem qualquer simulação, absoluta ou relativa, porque, como já vimos, na elisão o fato gerador concreto é verdadeiro. Ademais, não existe outra pessoa envolvida na realização do fato gerador, como acontece na simulação.

Nos exemplos utilizados, no item 13.3.b., nem a locação do bem nem o fracionamento do capital social da empresa foram simulados, eis que a situação econômica realmente ocorreu, malogrando-se apenas a subsunção.

¹⁰⁹ *Instituciones de Derecho Civil*. Madrid: Ed. Reus, s/d., v. I, p. 258. Logo depois repisa RUGGIERO: “na simulação relativa, havendo-se querido um negócio e realizado outro distinto, o negócio simulado é nulo, devendo considerar existente o dissimulado, que é o realmente querido (*plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*)” (p. 262).

¹¹⁰ *Curso de Direito Civil. Parte Geral*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 209 e seguintes.

¹¹¹ Cf. ALBERTO XAVIER, *Tipicidade da Tributação...*, cit., p. 54: “na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o *negócio simulado*, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto —o *negócio dissimulado*, correspondente à vontade real dos seus autores; DERZI, Misabel. “A Desconconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, cit., p. 212.

b) Dissimulação e elisão

Pelo contrário, a dissimulação prevista na LC 104/01 refere-se apenas à *hipótese de incidência* ou ao *fato gerador abstrato*, o que caracteriza a elisão e jamais a simulação.

A legislação brasileira, diante de vários modelos estrangeiros de melhor qualidade, preferiu optar pela solução francesa, que estabelece que “não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção” (*qui dissimulente la portée véritable d’un contrat ou d’une convention*).

Quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que “a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário” está se referindo à *dissimulação do fato gerador abstrato* e não à *simulação do fato gerador concreto*. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas *dissimulador* da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão. Nos exemplos fornecidos no item 13.3.b., ou seja, na fraude à lei e no abuso de forma jurídica a dissimulação ocorre relativamente à norma de cobertura ou ao tipo descrito na regra de incidência.

No direito alemão a elisão se chama “*Steuerumgehung*”, que literalmente significa contornar, ladear, circular, envolver ou dar a volta em torno da lei do imposto. Tipke¹¹² explica que para se caracterizar a elisão: “Uma lei tributária deve ser contornada. O art. 42 do Código Tributário fala do contorno da lei tributária”.

13.5. ...a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária...

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

Retornando às lições de Tipke, observa o jurista germânico que “a elisão da lei tributária pressupõe um abuso da possibilidade formal do direito, que se apega não à finalidade, mas à letra da lei”.¹¹³ Marco Aurélio Greco apreende muito bem a fenomenologia da norma antielisiva¹¹⁴: “Para que ocorra a hipótese de incidência da

¹¹² *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 1342: “Es muss ein Steuergesetz umgangen werden. § 42 AO spricht von Umgehung “des Steuergesetzes”.

¹¹³ *Ibid.*, p. 1324: “Die Umgehung des Steuergesetzes setzt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts voraus, der zwar nicht am Gesetzeszweck, wohl aber am Gesetzeswortlaut vorbeizieht”.

¹¹⁴ Constitucionalidade do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN, cit., p. 187.

norma autorizadora da desconsideração é indispensável : 1) que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e 2) que, materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente”.

Interpretando o direito francês, Gest e Tixier¹¹⁵ assim se manifestam: “Trata-se de atos ou de montagens jurídicas (*montages juridiques*) que, sem ser fictícios, apresentam caráter muito artificial, e não têm outra motivação que a de contornar (*contourner*) uma regra fiscal cogente”.

Ao analisar o direito italiano, que proíbe a “finalidade exclusiva de obter fraudulentamente uma economia de imposto”, observa Raffaello Lupi que o termo “fraudulentamente” não deve ser interpretado no sentido do direito penal, mas “como a utilização de uma escapatória, de uma construção juridicamente artificiosa, um rodeio (*aggiramento*) do tratamento fiscal normal de um fenômeno”; acrescenta em nota de rodapé que a *fraudolenza* aponta para o artifício e a *capziosità* jurídica, que instrumentaliza a imperfeição normativa ao construir astutamente, ainda que à luz do sol, um regime jurídico de favor”.¹¹⁶

13.6. ... observados os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária...

Resta saber se o art. 116, parágrafo único, do CTN, trazido pela LC 104/01 é de aplicação imediata.

Parece-nos que fica na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado. Tendo surgido a norma antielisiva por lei complementar federal, a regra procedimental ordinária correspondente não será apenas federal, mas deverá operar no âmbito do processo administrativo fiscal da União, dos Estados e dos Municípios. Se as legislações desses entes da federação já possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN. Afinal de contas a LC 104/01 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica.

Outro problema a se esclarecer é o da aplicação da multa. Na Alemanha não se aplicam penalidades.¹¹⁷ As normas brasileiras ulteriores teriam que definir a possibilidade de aplicação de sanções, ainda mais diante da ilicitude presente na elisão abusiva.

14. A fenomenologia da norma antielisiva

Na prática da elisão fiscal o contribuinte opera além da possibilidade expressiva de letra da lei (*mögliche Wortsinn*), para empregar novamente a expressão de

¹¹⁵ GEST, G./TIXIER, T. *Manuel de Droit Fiscal*. Paris: Litec, 1986, p. 323.

¹¹⁶ *Diritto Tributario*. Parte Generale. Milano: Giuffrè, 1995, p. 94.

¹¹⁷ Cf. TIPKE, Die *Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1345.

Larenz,¹¹⁸ isto é, monta o seu negócio ou estrutura a sua empresa ultrapassando os limites da interpretação jurídica,¹¹⁹ caindo, abusivamente, no campo da lacuna¹²⁰ ou da analogia.¹²¹

Por isso mesmo a elisão não pode ser combatida pela *interpretação*,¹²² mas apenas *integração jurídica*, mormente pela contra-analogia e pela redução teleológica, ínsitas nas normas antielisivas.

14.1. A contra-analogia

O mecanismo integrativo de combate à elisão é a analogia ou a contra-analogia, já que, como vimos, o planejamento abusivo resvala para a analogia praticada pelo contribuinte. Tipke percebeu, excelentemente, que o combate à elisão pode desembocar no emprego da analogia, inclusive pela jurisprudência, disfarçadamente.¹²³ Mas a analogia se torna inevitável, anota o ex-Catedrático de Colônia,¹²⁴ diante da indeterminação dos próprios princípios fundamentais da tributação.

No combate à fraude à lei é visível o argumento contra-analógico. No exemplo dado no item 13.3.b., o contribuinte buscou, pela analogia com a locação, transformar as prestações de uma compra-e-venda em aluguéis. A contra-analogia consistiu na desconsideração, por parte do fisco, da subsunção operada pelo contribuinte e na requalificação da locação como compra-e-venda.

14.2. A redução teleológica

Em outros casos de abuso de forma jurídica o mecanismo antielisivo é a *redução teleológica*, que, operando no campo da integração, reduz o sentido possível da letra da lei à finalidade econômica da norma. Explica Larenz que a *teleologische Reduktion* opera nos casos de lacuna encoberta (*verdeckte Lücke*), que é a aquela que não permite a aplicação da regra a uma série de casos, em virtude do seu senti-

¹¹⁸ *Methodenlehre...*, cit., p. 329.

¹¹⁹ Cf. LUPI, Raffaello. "Elusione; Esperienze Europee l'Uso e l'Abuso del Diritto Tributario". In: ADRIANO DI PIETRO (Ed.), *L'Elusione Fiscale nell'Esperienza Europea*, cit., p. 268: "l'elusione comincia laddove finisce l'interpretazione".

¹²⁰ Cf. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1329: "O art. 42 do Código Tributário procura o fechamento da lacuna jurídica".

¹²¹ KIRCHHOF, "Steuerumgehung...", cit., p. 176, localiza o problema da elisão na procura da regra concorrente (*Konkurrenzrecht*). Cf. tb. T. ROSEMBUJ, *La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*, cit., p. 88: "No son, pues, los resultados económicos de los hechos bajo cobertura los que sirven para el mínimo de semejanza buscado, sino que es el efecto derivado de la aplicación del hecho imponible contenido en la ley eludida al que sirve para su extensión analógica sobre los resultados económicos de los hechos o comportamientos elusivos".

¹²² Cf. R. LUPI, *Elusione...*, cit., p. 268: "Em suma, uma interpretação em molde antielisivo pode impedir que a elisão se verifique, mas, uma vez que seja verificada, não serve para eliminá-la".

¹²³ *Steuerrecht...*, cit., p. 115.

¹²⁴ *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1329: "A elisão começa além da interpretação da lei, no campo da lacuna. Por isso a analogia, como meio de evitar os efeitos da elisão, é indispensável (*Die Umgehung beginnt erst jenseits des ausgelegten Gesetzes, im Lückenbereich. Daher ist die Analogie als Mittel, die Folgen der Umgehung zu Vermeiden, unentbehrlich*").

do e finalidade;¹²⁵ pela redução teleológica reduz-se o campo de aplicação da norma à possibilidade expressiva das palavras da lei (*mögliche Wortsinn*).¹²⁶ A interpretação conforme a Constituição (*verfassungskonforme Anlegung*), hoje tão empregada pelo Supremo Tribunal Federal, emprega a redução teleológica, eis que, sem reduzir o texto legal, limita os sentidos possíveis da norma ao que for mais adequado a sua finalidade.¹²⁷

A redução teleológica é a técnica utilizada nos casos de abuso da forma jurídica. Sem alterar a letra da lei, o aplicador reduz o seu alcance à finalidade econômica da norma, sempre que o contribuinte tiver ampliado desmesuradamente o seu sentido.¹²⁸

No exemplo da Grendene, que antes utilizamos,¹²⁹ o Tribunal Federal de Recursos empregou a redução teleológica. Concluiu no sentido de que o texto da lei do imposto de renda, que outorgava certo tratamento tributário às empresas de pequeno porte, não alcançaria as sociedades que, sem nenhuma finalidade econômica ou negocial, viessem a ser criadas com o único intuito de pagar menos imposto.

VII – CONCLUSÕES

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.01, é uma autêntica norma geral antielisiva, e não uma regra antievasiva.

As normas antielisivas, que apareceram principalmente a partir da década de 1990 nos países da União Européia, do Mercosul e da América do Norte, encontraram clima propício no aperfeiçoamento dos pressupostos metodológicos do direito e na emergência do princípio da transparência fiscal.

Do ponto de vista metodológico a ciência do direito tributário ultrapassou, a contar dos anos 70 do século XX, as visões radicais da jurisprudência dos conceitos, com a tese da preeminência do direito civil sobre o fiscal, e da jurisprudência dos interesses, com a defesa da autonomia do direito tributário e da chamada interpretação econômica. Passa a prevalecer a jurisprudência dos valores, com a preeminência dos princípios, o equilíbrio entre os poderes do Estado e a harmonização entre direito e economia. A consequência natural na teoria da elisão fiscal foi a superação das teses extremadas no sentido da sua ilicitude generalizada ou da licitude permanente, exurgindo a idéia de que o planejamento fiscal é forma legítima de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito.

Por outro lado, a globalização, com toda a sua ambivalência e concentração de riquezas, trouxe a necessidade de adesão ao princípio da transparência fiscal, que

¹²⁵ Methodenlehre..., cit., p. 362.

¹²⁶ *Ibid.*, p. 376.

¹²⁷ *Id.*, *ibid.*, p. 326.

¹²⁸ Cf. NEUHAUSEN, Michael Heinrich. *§ 42 AO und das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht – eine Untersuchung missbrauchverdächtiger Gestaltungen*. Köln: Hundt Druck, 1999, p. 19.

¹²⁹ Vide nota 107.

sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e implicidade. O princípio da transparência, para coarctar os riscos fiscais do mundo globalizado, inspirou, em diversos países, as leis de responsabilidade fiscal, os códigos de defesa dos contribuintes, as regras de combate à corrupção dos funcionários da Fazenda e dos contribuintes, as normas anti-sigilo e, afinal, as normas antielisivas.

As normas antielisivas surgiram, principalmente a partir dos anos 90, sob diferentes configurações: proibição de abuso de forma jurídica, na Alemanha (art. 42 AO 77); vedação de fraude à lei, na Espanha (art. 24 do Código Tributário, alterado em 1995); desconsideração da personalidade jurídica, na Argentina (art. 2º da Lei 11.683, alterado em 1998); prevalência do propósito mercantil, nos Estados Unidos, Inglaterra, Canadá e Suécia; normas antielusivas, na Itália; norma antiabuso, em Portugal (art. 38, nº 2, da Lei Geral Tributária, de 1999); proibição de dissimulação das somas sujeitas ao imposto, na França (*Code Général des Impôts*).

O Brasil já vinha adotando nos últimos anos algumas normas antielisivas, como as relativas ao imposto de renda (art. 51 da Lei 7.450/85 e art. 3º, § 4º, da Lei 7.713/88) e o princípio *arm's length* (Lei 9.430/96).

A nova regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação da LC 101/01, é autêntica norma antielisiva, que recepcionou o modelo francês. Nada tem que ver com a norma anti-simulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII, do CTN) e que tem outra estrutura e fenomenologia. A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não-tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, o que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil. A nova norma antielisiva opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, § 1º, do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária. A regra antielisiva é meramente declaratória e por isso só necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou município não possua legislação segura sobre o processo administrativo tributário; para a União, que já o disciplinou, a regra é auto-executável.

Muito obrigado.

VIII – BIBLIOGRAFIA

ABRAMOVICI, Pierre. “Corrupção. Jogos Perigosos”. *Le Monde Diplomatique*. Edição brasileira, nº 10.

ADONNINO, Piedro. “Parece del Ministero delle Finanze e del Comitato Consultivo per l’Applicazione delle norme Antielusive e Rilevanza Penale dell’Elusione”. *Rivista di Diritto Tributario* 11 (2): 239-259, 2001.

AMORÓS RICA, Narciso. “O Conceito de Fraude à Lei no Direito Espanhol”. In : BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo : Saraiva, 1984, p. 425-443.

ARNIM, H. H. von. *Der Staat als Beute. Wie Politiker in eigener Sache Gesetze machen*. Berlin: Knaw, 1993.

ARNOLD, Brian. “The Canadian General Anti-avoidance Rule”. In: COOPER, Graeme S. (Ed.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 221-245.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

BECK, Ulrich. “A Reinvenção da Política : Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva”. In: GIDDENS, A., BECK, U. e LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997, p. 12-71.

BECKER, E. “Zur Auslegung der Steuergesetze”. *Steuer und Wirtschaft* 2: 145-180, 1924.

BEISSE, Heinrich. “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã”. In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 1-39.

BLOMEYER, Ina-Marie. “Eignung der Rechnungshöfe von Bund und Ländern zur Unterstützung der Strafverfleßsbehörden bei der Korruptionsbekämpfung”. www.transparency.org.

BRIN, David. *The Transparent Society. Will Technology Force us to Choose Between Privacy and Freedom?* Massachusetts: Perseus Books, 1998.

BÜHLER, Ottmar. *Steuerrecht*. Wiesbaden: Th. Gabler, 1951.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. “Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração”. *Revista Forense* 267: 25-30, 1979.

_____. “Elisão e Evasão”. *Caderno de Pesquisas Tributárias* 13 : 1-111, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

COELHO, Sacha Calmon N. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

COOPER, Graeme S. "Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules". In: —. (Ed.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 13-50.

DANIEL GARCIA, Fernando. "El Denominado Principio de la Realidad Económica en las Legislaciones Argentina y Española". *Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Doctrina 1994-1998*, p. 295-302.

DERZI, Misabel Abreu Machado. "A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232.

DÓRIA, A. R. Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1968.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FANTOZZI, Augusto. "L'Esperienza Italiana". In: DI PIETRO, Adriano (Ed.). *L'Elusione Fiscale nell'Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 251-260.

FORSTHOFF, Ernst. *El Estado de la Sociedad Industrial*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

GEST, G. & TIXIER, T. *Manuel de Droit Fiscal*. Paris: Litec, 1986, p. 323.

GIANNINI, A. D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1948.

GIORGI, Raffaele de. *Direito, Democracia e Risco. Vínculos com o Futuro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ed., 1997.

GRECO, Marco Aurélio. "Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 181-204.

_____. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Buenos Aires: Depalma, 1935.

GRONDONA, Mariano. *La Corrupción*. Buenos Aires: Planeta, 1993.

GUIMARÃES, Vasco Branco. "Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Interno. A Experiência Portuguesa". *Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2001, mimeo.

HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaat*. Frankfurt: Suhrkamp, 1992.

HERRERA MOLINA, Pedro M. "Aproximación a la Analogía y el Fraude de Ley en Mateira Tributaria". *Revista de Direito Tributário* 73: 60-75.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

ISENSEE, Josef. *Die typisierende Verwaltung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976.

_____. *Das Grundrecht auf Sicherheit. Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaates*. Berlin: Walter de Gruyter, 1983.

JARACH, D. "Hermenêutica no Direito Tributário". In: MORAES, Bernardo Ribeiro *et al.* *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102.

KLEIN, Friedrich. "Zur Auslegung von Steuergesetzen durch des Bundesverfassungsgericht". In THOMA, Gerard & NIEMANN, Ursula. (Ed.). *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1965, p. 139-151.

KLEIN, Martin. *Die nicht angemessene rechtliche Gestaltung in Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1994.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag, 1983.

LE PERA, Sergio & LESSA, Pedro. "Relatório Nacional da Argentina." *Cahiers de Droit Fiscal International* 74^a: 157-168, 1989.

LEE, Dong-Sik. *Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zueinander*. Herdecke: GCA Verlag, 2000.

LEHNER, Moris. "Nationalberichterstatter" (Relatório Nacional da Alemanha). *Cahiers de Droit Fiscal International* LXVIIIa: 193-207, 1983.

_____. "Consideração Econômica e Tributária Conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias". In : SCHOUERI, Luís Eduardo & ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 143-154.

LUPI, Raffaello. *Diritto Tributario*. Parte Generale. Milano: Giuffrè, 1995.

_____. "Elusione; Esperienze Europee l'Uso e l'Abuso del Diritto Tributario". In: DI PIETRO, Adriano (Ed.). *L'Elusione Fiscale nell'Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 261-292.

MACHADO, Brandão. “Cisão de Sociedade de Capital Estrangeiro e Imposto de Renda”. *Repertório de Jurisprudência*. IOB 17, 1988.

MARCHESSOU, Philippe. *L'Interpretation des Textes Fiscaux*. Paris: Ed. Economica, 1980.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Direitos Fundamentais do Contribuinte”. In: —. (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Pesquisas Tributárias Nova Série, nº 6, São Paulo: CEU – Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 45-81.

_____. “Norma Antielisão”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 117-128.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil. Parte Geral*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado*. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

_____. “A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos”. *Revista de Direito Administrativo* 221: 71-93, 2000.

MUTÉN, Leif. “The Swedish Experiment With a General Anti-Avoidance Rule”. In: COOPER, Graeme S. (Ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 307-324.

NAVARRINE, Camila. *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*. Buenos Aires: Depalma, 1999.

NEUHAUSEN, Michael Heinrich. *§ 42 AO und das Erbschaft – und Schenkungsteuerrecht – eine Untersuchung missbrauchverdächtiger Gestaltungen*. Köln: Hundt Druck, 1999.

NEVES, A. Castanheira. *Questão-de-Facto — Questão-de-Direito ou O Problema Metodológico da Juridicidade*. Coimbra: Livraria Almedina, 1967, v. 1.

OPPENHOFF, Michael. “Germany – The Legal Framework Concerning Bank Secrecy, Money Laundering and Insider Trading”. *World Reports* IX (1), abril de 1997, www.hg.org.

PAULICK, Heinz. *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. Köln: Carl Heymanns Verlag, 1997.

PEREZ DE AYALA, José Luis & GONZALEZ GARCIA, Euzebio. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: EDERSA, 1989, v. 1.

RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

REALE, Miguel. *O Direito como Experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968.

REICH, Norbert. "Intervenção do Estado na Economia. Reflexões sobre a Pós-Modernidade na Teoria Jurídica". *Revista de Direito Público* 94: 265-282, 1990.

ROSE-ACKERMAN, Susan. *Corruption and Government. Causes, Consequences and Reform*. New York: Cambridge University Press, 1999.

ROSEMBUJ, Tulio. *La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid : Marcial Pons, 1996.

_____. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. Madrid : Marcial Pons, 1999.

RUGGIERO, Roberto. *Instituciones de Derecho Civil*. Madrid: Ed. Reus, s/d., v. I.

RUSSO, Pasquale. "Brevi Note in Tema di Disposizioni Antielusive". *Rassegna Tributária* 1: 68-78, 1999.

SCHMDT, Alfred. J. et al. *Código Tributário Alemão*. Rio-São Paulo: Forense/IBDT, 1978.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. "A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Ed.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 7-19.

TIPKE, Klaus. Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? *Steuer und Wirtschaft* 58 (3): 189-200, 1981.

_____. *Steuerrechts*. Köln: D. Otto Schmidt, 1985.

_____. "Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit". *Steuer und Wirtschaft* 67 (4): 308-321, 1990.

_____. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993, v. 3.

TORRES, Ricardo Lobo. "Solidariedade e Justiça Fiscal". In: *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 299-306.

_____. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais". *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 95-112, 2000.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. "A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Ed.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 233-244.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. "O Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional como Limitação do Poder na Administração". In: ROCHA, Valdir de Oliveira

(Ed.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85-102.

VOGEL, Klaus. "Steuerungsmgung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht". *Steuer und Wirtschaft* 62: 369-381, 1985.

WAINCYMER, Jeffrey. "The Australian Tax Avoidance Experience and Responses: A Critical Review". In : COOPER, Graeme S. (Ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 247-306.

WEBER-FAS, Rudolf. *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979.

WIEHEN, Michael H. "Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions (OECD). Evaluation of Implementation by Germany". www.transparency.org/documents.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZIPPELIUS, R. *Juristische Methodenlehre*. München: C. H. Beck, 1985.

**PROCEDIMENTOS
DE DESCONSIDERAÇÃO
DE ATOS OU NEGÓCIOS
JURÍDICOS – O PARÁGRAFO
ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN**

Marco Aurélio Greco

1.- Introdução

Há alguns meses, foi editada a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que, dentre outras alterações ao Código Tributário Nacional, introduziu um parágrafo único ao artigo 116, com a seguinte redação:

“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.”

Debates sobre o sentido e alcance desta norma têm surgido, como pode ser observado pelos textos doutrinários publicados em tão curto período de tempo.¹

Vários estudos têm se concentrado na análise das hipóteses de cabimento da desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, preocupando-se a doutrina em perquirir se a norma é aplicável apenas a hipóteses de simulação ou também aos casos de fraude à lei, abuso de direito etc.

Não obstante a importância desse debate, igualmente relevante é examinar as decorrências desta norma, em especial o sentido e o alcance da sua parte final, quando prevê que o exercício da competência administrativa consagrada no dispositivo, deve dar-se “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Nesta oportunidade, não irei examinar as hipóteses de cabimento da desconsideração. O foco principal do presente estudo será o exame das características que devem revestir a disciplina destes “procedimentos” a serem regulados por leis ordinárias, editadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cada qual no âmbito da respectiva competência tributária.

Como tal, o presente estudo assume um perfil eminente prospectivo, *de lege ferenda*, visando traçar as linhas mestras que entendo devam informar a legislação que virá.

O tema abarca diversos aspectos dos quais selecionei apenas alguns, para permitir focar o exame na sua análise.

2.- Estrutura do artigo 116, parágrafo único do CTN

O primeiro passo a dar creio ser deixar nítida a estrutura do dispositivo em questão. Nele podem ser identificadas três partes distintas:

a) a **atribuição** de uma **competência administrativa** (= “a autoridade administrativa poderá desconsiderar”);

¹ A título meramente ilustrativo, cabe mencionar, dentre outros Alberto Xavier, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, Dialética, São Paulo, 2001; Cesar Augusto Guimarães Pereira, *Elisão tributária e função administrativa*, Dialética, São Paulo, 2001; diversos autores, *O planejamento tributário e a lei complementar 104*, Dialética, São Paulo, 2001.

- b) a **definição** de uma **parcela da realidade** que, ao mesmo tempo, será pressuposto de emanção do ato de descon sideração e objeto desse próprio ato (= “*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*”); e
- c) a **disciplina do exercício da competência** que, embora se manifeste na emanção de um ato deve resultar de um procedimento administrativo (= “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”).

No presente estudo vou me concentrar no exame da competência para desconsiderar os atos ou negócios realizados e nas condições para seu exercício.²

Ou seja, partir da existência do dispositivo – sem aqui discutir sua conformação material – e procurar identificar o perfil da disciplina normativa que ele demanda seja editada, para fins de sua plena aplicação.

Dessa perspectiva, e buscando trazer elementos para o debate sobre o perfil que, a meu ver, deve ser traçado nas leis ordinárias previstas no dispositivo – e com isto contribuir para um exame o mais abrangente possível da questão – pretendo examinar os seguintes aspectos ligados ao tema:

- a) eficácia do par. único do artigo 116;
 - b) quem pode editar o ato administrativo que desconsidera o ato ou negócio jurídico que dissimula;
 - c) quando, a meu ver, o ato que desconsidera pode ser editado;
 - d) o modo pelo qual deve ser suscitada e tratada a questão de descon sideração;
 - e) quais as conseqüências da descon sideração em relação a outras pessoas e aos demais tributos ou contribuições exigidos pela mesma pessoa política;
 - f) qual a conseqüência da descon sideração em relação às penalidades cabíveis.
- Passemos ao exame de cada um destes aspectos.

3.- Eficácia do parágrafo único do artigo 116 do CTN

O tema da eficácia desse dispositivo enseja três diferentes ângulos de análise. Assumindo o conceito de eficácia como a produção efetiva ou potencial de efeitos por uma norma jurídica (sem aqui entrar no debate quanto à distinção entre vigência e eficácia), é possível identificar os seguintes planos que merecem consideração:

² Quanto às hipóteses de cabimento do exercício da competência para desconsiderar, veja-se o meu *Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN* publicado na coletânea “O planejamento tributário e a Lei Complementar 104”, Coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, 2001, pág. 181, esp. págs. 193 e segs.

- a) a eficácia da norma em si, à luz da classificação das normas jurídicas em: normas de eficácia plena, de eficácia contida e de eficácia limitada;
- b) a partir de que momento a norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN pode ser aplicada a determinado caso concreto, que revista as características nele previstas, especialmente examinar a possibilidade de serem aproveitados procedimentos já disciplinados na legislação existente; e
- c) em relação a atos ou negócios realizados, em que data a competência de descon sideração pode ser exercida.

(I) – Quanto ao primeiro aspecto, tive oportunidade de examiná-lo no meu texto citado em nota anterior.³ Naquela oportunidade, expus as razões que me levam a concluir que se trata de uma norma de eficácia limitada que não está, em si, revestida de eficácia plena. Plena eficácia só virá a adquirir no momento em que for editada a lei ordinária prevista no dispositivo e que terá a relevante função de integrá-la. Portanto, a meu ver, enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta-lhe a plenitude da produção dos seus efeitos e, por conseqüência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de descon sideração com fundamento em tal dispositivo.

(II) – Quanto ao segundo aspecto, merece um exame um pouco mais pormenorizado. Com efeito, o artigo 116, único, por se tratar de dispositivo inserido no Livro Segundo do CTN que trata das “Normas Gerais de Direito Tributário” aplica-se a todas as pessoas tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Sendo assim, a “lei ordinária” nele prevista é uma lei a ser editada por todas e cada uma dessas entidades, na medida em que pretendam aplicar o dispositivo em relação a situações concretas que digam respeito a tributos e contribuições de sua competência.

Ocorre que estas entidades (se não todas, a quase totalidade delas) já possuem legislação disciplinando o respectivo procedimento de lançamento, fiscalização, autuação e discussão administrativa das respectivas exigências fiscais. Ou seja, as denominadas fases ofensiva e contenciosa do procedimento administrativo tributário encontram-se, no geral, reguladas por legislação ordinária de cada entidade. Assim, por exemplo, no âmbito federal vigora o Decreto n. 70.235/72 com suas alterações posteriores.

A questão que surge é saber se há necessidade de edição de nova lei ordinária específica para regular o procedimento de descon sideração ou se a exigência contida na parte final do parágrafo único do artigo 116 já estaria atendida pela existência de legislação que discipline o procedimento administrativo tributário.

Entendo que é necessária lei ordinária específica dispondo sobre a matéria prevista no dispositivo ora comentado. Duas razões principais me levam a tal conclu-

³ *Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN*, cit.

são. A primeira, embora de caráter redacional, aponta no sentido da *mens legis*. Trata-se da inclusão no dispositivo da expressão “a serem estabelecidos” em lei ordinária. Esta fórmula redacional exprime o sentido que o legislador complementar quis imprimir ao tema, apontando no sentido de entender necessário que viessem a ser, “no futuro” editadas leis ordinárias para esse fim. Se o legislador pretendesse admitir a utilização de procedimentos já disciplinados por legislação existente, teria utilizado outras fórmulas redacionais como, por exemplo, “procedimentos previstos em lei ordinária” ou então “procedimentos legais” etc. que seriam fórmulas que deixariam em aberto a questão da necessidade, ou não, de nova produção legislativa.

Porém, quando o legislador, ao invés de utilizar uma fórmula redacional aberta, inclui uma referência expressa a procedimentos “a serem estabelecidos”, entendo que a intenção do dispositivo é deixar claro que os procedimentos para a desconsideração devem ser objeto de novas leis ordinárias, e não de disciplinas já existentes.

Isto significa que, na minha opinião, a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, prevista no parágrafo único do artigo 116, não pode ser feita no bojo de procedimentos submetidos à disciplina das leis ordinárias vigentes à data do dispositivo complementar. Há necessidade da edição de lei ordinária instituindo um procedimento específico de desconsideração.

O segundo argumento em que apoio minha conclusão resulta da natureza dos respectivos procedimentos.

Com efeito, o procedimento administrativo regulado pelas leis em geral – que poderiam ser denominados de procedimentos normais – visam aferir a adequação do comportamento do sujeito passivo tributário às normas legais pertinentes, o que se dá mediante o cotejo entre as disposições legais e o exame objetivo das circunstâncias e características das condutas realizadas. Ou seja, o juízo de adequação da conduta à norma é formulado diretamente, com base em dados objetivos e sem a mediação de outros elementos.

Por outro lado, a hipótese prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN não envolve apenas um exame objetivo sobre as condutas, mas abrange, principalmente, uma avaliação subjetiva quanto a intenções, finalidades, motivos etc., o que dá à questão um perfil diferente das questões normalmente enfrentadas pela Administração Tributária.

Nestes casos, o juízo sobre a adequação, ou não, da conduta do sujeito passivo à lei depende de um juízo prévio quanto à qualificação jurídica de determinados atos ou negócios. Ou seja, os mesmos atos ou negócios – sobre os quais não paira qualquer dúvida quanto à sua existência – recebem da parte do sujeito passivo uma determinada qualificação jurídica (por exemplo, compra de quotas de sociedade titular de um imóvel), enquanto o fisco entende que eles estão revestidos de outra qualificação jurídica (por exemplo, compra do imóvel). Sobre o ato ou negócio jurídico celebrado não paira qualquer dúvida; as divergências encontram-se no plano da qualificação jurídica que deve ser-lhes dada.

Portanto, este tipo de situação difere da situação normal que a fiscalização tributária enfrenta. Não se trata de, meramente, realizar um único juízo de adequação da conduta à norma. Trata-se de elaborar dois passos distintos: um primeiro, identificando a qualificação jurídica adequada das condutas realizadas e, um segundo – que depende do primeiro – consistente num juízo de adequação da conduta (assim qualificada) à respectiva norma aplicável.

Este primeiro passo não envolve apenas a interpretação dos fatos, mas abrange, principalmente, uma ponderação de elementos subjetivos, finalidades, intenções, o que faz com que a qualificação daí resultante também incorpore a ponderação de valores. Disto decorre que a atividade exercida não é de mera execução do direito posto, mas, fundamentalmente, de “construção”⁴ de uma realidade.

Como tal, as realidades consideradas em ambos os passos são completamente distintas e os procedimentos regulados, por exemplo, pelo Decreto federal n. 70.235/72 dizem respeito a um certo tipo de função ou atividade, totalmente diferente daquela que pode levar à desconsideração prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

A rigor, o debate sobre a desconsideração, ou não, dos atos ou negócios jurídicos praticados, assume a feição de uma questão prejudicial da própria eventual autuação fiscal. De fato, se não há o que desconsiderar, o enquadramento e a compatibilidade da conduta com a lei serão aferidos de uma certa perspectiva; se houver o que desconsiderar, a aferição poderá ser completamente diversa. Portanto, a questão jurídica sobre a desconsideração é prejudicial do exercício das competências impositivas reguladas pelo Decreto federal n. 70.235/72.

Por isso, entendo que o procedimento previsto no dispositivo complementar deve ser objeto de disciplina específica. Esta disciplina, inclusive, não estará submetida, na mesma dimensão, aos princípios que regem o procedimento tributário normal. A título ilustrativo, basta lembrar que o procedimento de desconsideração deverá estar submetido integralmente ao princípio do contraditório, o que, por exemplo, (segundo a doutrina dominante)⁵ não se aplica à fase oficiosa do procedimento tributário (até a lavratura do auto de infração ou lançamento).

(III) – Quanto ao objeto sobre o qual poderá incidir o ato de desconsideração, cumpre distinguir três segmentos temporais distintos:

- a) atos ou negócios praticados após a entrada em vigor da lei ordinária que regular os procedimentos de desconsideração;
- b) atos ou negócios jurídicos praticados no período que vai da data de entrada em vigor da LC-104/01, que introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, até a data de entrada em vigor da lei ordinária de procedimentos; e

⁴ “Construção” no sentido de que toda atividade jurídica, seja de aplicação ou interpretação do Direito, sempre agrega algo oriundo do aplicador ou intérprete, que não tem uma posição neutra em relação ao seu objeto.

⁵ Não me parece que a posição dominante, que entende ser a fiscalização uma fase integralmente oficiosa, seja procedente em sua inteireza. Reservo-me para um exame mais abrangente deste tema, em outra oportunidade.

c) atos ou negócios jurídicos praticados antes da entrada em vigor da LC-104/01.

(a) Quanto à primeira hipótese, dúvida não existe quanto à aplicabilidade do dispositivo codificado. Integrada a norma de eficácia limitada, produzem-se todos os efeitos que lhe são próprios.

(b) A segunda hipótese também não me parece apresentar maiores dificuldades interpretativas. Entendo que, em princípio, podem ser suscitadas dúvidas quanto à natureza da norma examinada: se norma de direito material ou de caráter processual. Porém, seja qual for a posição adotada quanto a este ponto, a conclusão será sempre a mesma.

Com efeito, se a norma tiver natureza processual, é da sua essência aplicar-se aos procedimentos que se instaurarem, ainda que se referiram a fatos ocorridos anteriormente. Portanto, como tal, aplica-se aos atos ou negócios realizados nesse interregno.

Por outro lado, ainda que seja uma norma de caráter material, esta, na sua essência, teria definido e qualificado determinado conteúdo desde o momento de sua entrada em vigor. Portanto, desde essa data, os atos ou negócios praticados podem ser objeto de desconsideração. Só não o podiam ser na ordem prática pela falta de disciplina procedimental exigida pelo próprio parágrafo único do artigo 116. Mas, uma vez completada tal disciplina, a competência, que sempre existiu desde a entrada em vigor da LC-104/01, já poderia ser exercida.

Portanto, independente do debate quanto à natureza da norma, a conclusão permanece inalterada: depois de editada a lei ordinária de procedimentos, o artigo 116, único é aplicável a atos ou negócios jurídicos realizados após a entrada em vigor do dispositivo e antes da vigência da lei de procedimentos.

(c) Debate muito mais complexo se instaura em se tratando dos atos ou negócios realizados antes da entrada em vigor da LC-104/01, que introduziu o dispositivo prevendo a competência para desconsiderar.

Duas interpretações têm sido levantadas a este respeito.

Uma interpretação se apóia no artigo 144, § 1º do CTN que prevê aplicar-se ao lançamento “a legislação que, posteriormente, à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas”. Desta ótica, o parágrafo único do artigo 116 estaria abrangido por essa previsão e, por consequência, o ato de desconsideração poderia atingir atos ou negócios jurídicos realizados mesmo antes da entrada em vigor da LC-104/01.

Em sentido oposto, encontra-se uma interpretação que se apóia no entendimento de que o par. único não se enquadra em nenhuma das hipóteses do artigo 144, § 1º, pois estas dizem respeito apenas a mecanismos de busca da verdade material, vale dizer, descoberta dos fatos ocorridos, enquanto que o parágrafo único do artigo 116 diz respeito à substância dos atos ou negócios. Sendo assim, o dispositivo estaria atingindo o próprio regime dos atos ou negócios que passaram a adquirir uma nova característica, qual seja a de serem “desconsideráveis”. Como tal, por

se tratar de uma nova qualidade não pode ter efeito retroativo, pois atingiria atos jurídicos perfeitos cuja eficácia perante a Administração Tributária não poderia ser por ela questionada. Em decorrência, o par. único não se aplicaria a atos ou negócios realizados antes da entrada em vigor da LC-104/01. Vale dizer, eles não poderiam ser desconsiderados.

Ambas as interpretações comportam comentários.

A primeira, porque, na sua literalidade, o artigo 144, § 1º do CTN regula hipóteses de faculdades ligadas à descoberta dos fatos, ou ao que a doutrina conhece por busca da verdade material. Vale dizer, competências e prerrogativas voltadas à apuração dos fatos. Tais prerrogativas, porém, não dizem respeito à qualificação jurídica dos fatos, depois de adequadamente apurados e, como dito, a questão do enquadramento das operações de planejamento tributário que comportam desconsideração, envolvem a qualificação jurídica dos fatos, mesmo porque, na grande maioria das hipóteses, os fatos estão postos com clareza, pois que o sujeito passivo entende que sua qualificação é a que resulta num efeito tributariamente mais favorável.

A segunda, porque a norma comentada não está contemplando hipóteses ou qualidades ligadas aos atos ou negócios jurídicos em si, mas regula uma determinada competência administrativa (de desconsiderar). A referência aos atos ou negócios se dá no âmbito da indicação do objeto sobre o qual a competência pode incidir, mas não está regulando esse próprio objeto.

Assim, pelos caminhos apontados, nenhuma das duas interpretações agrega argumentos que sejam, a meu ver, suficientes para solucionar a dúvida quanto ao alcance temporal do dispositivo.

Penso que o ponto essencial a ser debatido é outro, o qual já foi, brevemente, levantado em tópico anterior. Trata-se de saber se a norma em questão tem natureza material ou processual. Vale dizer, se a norma do parágrafo único do artigo 116 define tipos ou hipóteses de condutas, requisitos para celebração dos atos ou negócios, exigências a serem atendidas pelos seus partícipes etc., ou se, ao revés, prevê apenas o cabimento de um procedimento de desconsideração sempre que a autoridade administrativa estiver diante de ato ou negócio celebrado com a finalidade apontada no dispositivo.

Entendo que o dispositivo não tem natureza de norma material. Não está definindo o que seja simulação, fraude à lei ou o abuso de direito em matéria tributária. Nem está regulando a definição ou os elementos dos negócios indiretos etc. Limita-se a dizer que todo e qualquer ato ou negócio, seja qual for a categoria a que pertença, se estiver informado pela finalidade ali prevista, será o pressuposto de emanção de um ato de desconsideração, desde que atendidos os procedimentos pertinentes.

Objeto da norma não são os atos. Objeto da norma é a competência administrativa a ser exercida procedimentalmente. Atos ou negócios jurídicos ali previstos formam um universo identificado a partir de uma certa finalidade que os informa. Atos ou negócios jurídicos são pressuposto e objeto do ato de desconsideração, mas não são o objeto da norma do parágrafo único do artigo 116. O dispositivo não está regu-

lando atos ou negócios jurídicos; está regulando a competência administrativa que pode vir a ser exercida em relação a eles.

Aliás, considerar a norma em questão como tendo caráter material, levaria a um paradoxo. De fato, como dito, o dispositivo compõe o conjunto de normas gerais de Direito Tributário aplicável a todas as entidades tributantes. Sendo assim, considerá-la de caráter material seria admitir que as leis de cada pessoa política pudessem definir tipos de atos ou negócios jurídicos ou então tipos de categorias jurídicas teóricas (simulação, abuso de direito etc.). Ora, se fosse norma material e como cada entidade política tem competência própria a ser exercida livremente no âmbito de suas atribuições, instaurar-se-ia a situação de passarem a poder existir tantas definições de abuso do direito, simulação e fraude à lei quantas leis ordinárias viessem a ser editadas. Todas encontrando fundamento no comentado parágrafo único do artigo 116 do CTN. Esta consequência acrescenta mais uma razão para se reconhecer que não se trata de norma de cunho material, mas sim processual.

Tratando-se de uma norma de caráter processual, não cabe invocar o conceito de ato jurídico perfeito para fins de impedir sua aplicação a fatos ocorridos no passado. O dispositivo não está exigindo que os atos passem a ter certas características ou atendam a certos requisitos para que possam produzir determinados efeitos. Não está agregando uma qualidade jurídica nova a tais atos ou negócios. Eles continuam revestidos das características que sempre tiveram. E mais, a meu ver, os atos que configurassem hipóteses de simulação, abuso de direito ou fraude à lei podiam ser desconsiderados pelo fisco mesmo antes da edição da norma comentada. Neste aspecto, aliás, entendo que o parágrafo único do artigo 116 CTN restringiu uma competência administrativa existente, tornando-a mais estreita do que era anteriormente.

Em suma, por ser uma norma de caráter processual e não material, entendo que a competência para desconsiderar – depois de editada a lei ordinária disciplinadora dos procedimentos a serem observados para tal fim – pode aplicar-se a atos ou negócios jurídicos realizados antes da data de início de vigência da LC-104/01, desde que tais atos ou negócios tenham sido praticados com a finalidade ali prevista.

4.- “Quem” pode editar o ato de desconsideração

Uma das questões de maior complexidade a ser respondida quando se estuda o parágrafo único do artigo 116 do CTN, diz respeito à melhor interpretação a ser dada à expressão “autoridade administrativa” prevista no dispositivo comentado.

Num primeiro sentido, a expressão poderia ser vista como consagrando a idéia de que “autoridade administrativa” corresponde a um órgão unipessoal (daí “autoridade”) que poderia ser até mesmo o agente fiscal responsável pelas verificações relativas à conduta do contribuinte e competente para lavrar o respectivo auto de infração, quando for o caso. Deste ângulo, o ato de desconsideração poderia ser praticado pelo agente fiscal, no curso de um procedimento de fiscalização, fazendo com que o juízo a respeito do tema emanasse de uma avaliação unipessoal.

Discordo desta interpretação. E mais. Entendo que este sentido do dispositivo é incompatível com o ordenamento constitucional vigente. Portanto, se este for o seu alcance, ele será, a meu ver, inconstitucional.

Assim entendo pois a temática da elisão tributária envolve dois valores que, embora opostos, encontram idêntica guarida na Constituição:⁶ de um lado, o princípio da capacidade contributiva que aponta no sentido de assegurar a plenitude das incidências legalmente previstas em relação a todos os que se encontrem na situação legal prevista; e de outro lado, a liberdade de iniciativa e a liberdade contratual que apontam no sentido de os sujeitos passivos buscarem exercê-las de modo a obter a menor carga tributária legalmente possível.

Ou seja, subjacente ao debate sobre a elisão tributária reúnem-se estes dois valores constitucionais opostos. Opostos, pois o prestígio apenas do primeiro levaria à indiscriminada desconsideração de todo e qualquer ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte, enquanto o prestígio exclusivo do segundo levaria à possibilidade de serem realizados todos e quaisquer atos ou negócios, quaisquer que fossem seus efeitos, mesmo que desprovidos de qualquer outra razão que não a menor tributação, ainda que isso despotesse ou mesmo esvaziasse, o princípio da capacidade contributiva.

Não se trata, portanto, de fazer prevalecer nenhum dos dois valores constitucionais. Trata-se, isto sim, de compô-los de uma forma equilibrada de modo a encontrar, em cada caso concreto, seu ponto de equilíbrio.

Ora, o relacionamento fisco-contribuinte exprime posições opostas diante da realidade. Enquanto o fisco, mui justamente, busca assegurar a maior eficácia e aplicabilidade das previsões tributárias a todos aqueles que se encontrem na situação previstas em lei (eficácia positiva da isonomia), o contribuinte busca encontrar os caminhos legais que lhe sejam tributariamente menos onerosos.

Perante a mesma norma legal, uma determinada situação fática pode ensejar duas interpretações distintas. Uma enxergando a operação como dissimulando certa manifestação de capacidade contributiva tipificada num fato gerador, enquanto a outra pode ver nos atos praticados a simples manifestação de uma liberdade constitucional, cuja eficácia perante o fisco deve ser assegurada.

Diante do mesmo fato e à luz da mesma lei podem, portanto, existir posições opostas que resultem de compreensões distintas daquela realidade.

Portanto, a meu ver, como cabe ao fisco promover a adequada arrecadação em função dos fatos concretamente ocorridos e como o contribuinte, diante daquele fato entende que o resultado é diverso do considerado pelo fisco, encontram-se am-

⁶ Para um exame mais amplo deste aspecto vide o meu estudo *Planejamento fiscal e abuso de direito*, in "Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários", vários autores, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Atlas, São Paulo, 1996; e o texto em conjunto com Elisabeth Lewandowski Libertuci, *Para uma norma geral antielisão*, Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano III, n. 5/6, jan./ago. 2000.

bos em posições opostas.

Nem se diga que o fisco não é parte na relação jurídica que se instaura, pois ele atuaria como um terceiro independente, meramente verificador do cumprimento da lei pelo contribuinte.

Este argumento, que postula uma neutralidade funcional do fisco em questões de ordem tributária, a meu ver, não colhe.

Por um lado, é verdade que o fisco deve aplicar a legislação existente, não apenas verificando as condutas do contribuinte que se tenham desviado do prescrito e provocado um menor recolhimento do que o devido, mas, também, verificar as condutas do contribuinte que tenham provocado um maior recolhimento de tributo e devolver o excesso recebido.

Mas, por outro lado, também é verdade que todos aqueles que realizam atos de relevância jurídica estão, de algum modo e em alguma dimensão, aplicando o ordenamento positivo. Também o contribuinte está sujeito à lei e, ao realizar seus negócios, está cumprindo, atendendo, atuando dispositivos legais que regulam sua conduta e, nem por isso, será um terceiro alheio aos deveres e obrigações tributárias que deles resultam.

Fosse o fisco um terceiro perante a situação, então a cobrança e a arrecadação não poderiam ficar a seu cargo, nem teria sentido criar aparatos jurídicos específicos para tal viabilização (quadros de fiscais, procuradores etc).

Na medida em que a temática da elisão envolve valores constitucionais opostos e posições jurídicas distintas, a pergunta que se põe é, então, a de saber a quem cabe decidir se o ato ou negócio celebrado deve, ou não, ser desconsiderado.

Parece-me claro que tal avaliação não pode caber a nenhum dos dois, nem ao contribuinte, nem ao fisco (enquanto aparato de fiscalização, cobrança e arrecadação).

Como exposto acima, neste tema não se está perante mera verificação de adequação direta da conduta do contribuinte a uma prescrição legal; entre a conduta e a lei medeia um ato ou negócio que precisa ser ponderado e avaliado. Portanto, a atividade concreta, neste tipo de situação, não é idêntica à de uma clássica fiscalização tributária. Não estão envolvidos apenas elementos objetivos, mas existem também elementos subjetivos a considerar o que, a meu ver, escapa à função e ao papel que cabe ao fisco.

A decisão quanto a desconsiderar não pode ficar entregue ao contribuinte, pois este, que realizou os atos ou negócios questionados, certamente decidiria no sentido de que os atos e negócios devem ser mantidos e ter sua eficácia perante o fisco assegurada em plenitude.

Também não pode ficar a critério do fisco, pois este, embora deva aplicar integralmente a legislação – ainda que o resultado seja um débito tributário menor do que o apurado pelo contribuinte – sempre se encontrará na posição de “credor” e titular de um aparato funcional que se vocaciona a verificar e apurar objetivamente a adequação da conduta do contribuinte.

Portanto, se tanto objetiva como funcionalmente não pode caber nem ao contri-

buinte nem ao fisco a emissão do juízo que pode conduzir à desconsideração, forçoso é concluir que esta decisão deve ficar entregue a uma “autoridade administrativa” que se apresente como um terceiro em relação a ambos.

Com esta afirmação, excluo a possibilidade de o ato de desconsideração ser emitido por qualquer dos agentes que integram o aparato do fisco (fiscalização, cobrança, arrecadação).

Diante disto, duas possibilidades de solução se apresentam:

- a) ou se entende que tal desconsideração deve emanar de um ato do Poder Judiciário;
- b) ou se entende que tal desconsideração deve emanar de um órgão do Poder Executivo, mas que não se confunda com os órgãos fazendários e que, em relação a eles, tenha independência e autonomia.

A primeira alternativa não foi aquela acolhida pelo par. único do artigo 116 do CTN. Ou seja, não há necessidade de ingresso de medida processual junto ao Poder Judiciário para o fim de pleitear a desconsideração. A desconsideração será objeto de ato da Administração. Em tese, o CTN poderia ter imposto esta exigência de recurso ao Poder Judiciário – de forma semelhante à do artigo 28 do Código do Consumidor quando se refere à desconsideração da personalidade jurídica – mas não o fez, nem se trata, a meu ver, de uma exigência que resulte do ordenamento constitucional positivo.

Ou seja, a desconsideração pode emanar de ato da Administração (Poder Executivo) não sendo indispensável que provenha do Judiciário.

Não há dúvida que, em razão do princípio da plenitude da jurisdição, todas as questões e atos praticados no contexto aqui examinado poderão ser objeto de reexame judicial, de acordo com os procedimentos legais e desde que atendidos os pressupostos e requisitos pertinentes a cada hipótese. Mas, isto não significa que a desconsideração prevista no dispositivo só possa advir de pronunciamento judicial.

Considerando que a “autoridade administrativa” prevista no dispositivo não é nenhum dos agentes responsáveis pela verificação, cobrança e arrecadação, mas sim outra entidade a quem deve ser atribuída a função de examinar os fatos concretos e deliberar sobre a desconsideração, cumpre perguntar se esta “autoridade” deve ser um órgão unipessoal ou um colegiado.

Afirmei, linhas acima, que uma das características fundamentais que cercam a temática da elisão é a tensão de valores constitucionalmente consagrados, que devem ser compostos num todo orgânico sem que um negue a essência e aplicabilidade do outro. Sendo assim, a decisão sobre os atos ou negócios jurídicos celebrados deve ser a resultante de uma ponderação de valores que, por sua vez, suscita um conjunto de interesses legítimos que merecem a devida conjugação.

Ora, a introdução de interesses num procedimento de deliberação se dá não apenas assegurando que cada uma das partes exponha suas razões e deduza seus argumentos, mas, principalmente, fazendo com que o órgão que vier a deliberar a

respeito seja composto por pessoas de distintas experiências e que vejam aquela realidade sob ângulos diversos.

Entender que a decisão pudesse ficar nas mãos de uma única pessoa seria ou voltar à dualidade anteriormente apontada, caso se deixasse a decisão nas mãos de uma das partes, ou pretender que uma única pessoa fosse ungida de aptidões ímpares que o transformassem em alguém sobrehumano a ponto de conseguir, em si e isoladamente, encontrar o ponto de equilíbrio entre tais princípios e valores.

Nem se diga que há decisões judiciais monocráticas, pois estas, quando cabíveis, estão sujeitas a revisão por um órgão colegiado e só em situações absolutamente excepcionais (se é que existem) são irrecorríveis e definitivas. Até mesmo no juízo arbitral, que resulta de opção deliberada das partes em optar por essa forma de composição do litígio, a decisão não é fruto de um julgamento unipessoal.

O exposto conduz à necessidade de que o órgão que vier a ser investido do poder de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos celebrados ser um órgão colegiado, composto por membros de distintas origens e não apenas do âmbito do Poder Público. Vale dizer, nele devem ter assento representantes da sociedade civil, seja ligados diretamente a entidades representativas de contribuintes (Federações, Confederações), seja a outras entidades da sociedade civil (Universidades, Faculdades, OAB etc.).

O número e a composição desse colegiado caberão à lei ordinária prever. O essencial, a meu ver, é assegurar que a origem dos membros resguarde a necessidade de canalizarem experiências oriundas de vivências no campo da empresa e da vida privada que permitam uma avaliação o mais abrangente possível dos atos ou negócios jurídicos submetidos a seu exame e deliberação.

5.- “Quando”, no tempo, deve ocorrer a desconsideração

Outra questão importante diz respeito à definição do momento em que deve ocorrer a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos.

Uma primeira tendência seria dizer que a desconsideração deveria ocorrer no momento do encerramento do processo de fiscalização, concomitantemente com a lavratura do auto de infração, se for o caso.

Não me parece que esta seja a solução adequada, e isto por duas principais razões.

A primeira é a de que a lavratura do auto de infração supõe a preexistência de um ato de desconsideração. Este, por sua vez, supõe um exame das circunstâncias fáticas que cercam aquele determinado caso concreto. Ou seja, a desconsideração é pré-requisito do auto de infração (naquela parte que disser respeito à divergência de qualificação dos atos ou negócios celebrados). Portanto, a desconsideração não pode integrar o próprio ato de lavrar o auto de infração.

A segunda é que a lavratura do auto de infração está a cargo de agente fiscal (de caráter unipessoal) integrante do aparato dedicado às averiguações, cobrança e arrecadação dos tributos, aplicando-se, portanto, as observações feitas no item ante-

rior quando conclui que o ato de desconsideração deve emanar de um órgão colegiado e não de um órgão unipessoal.

Em suma, entendo que o ato de desconsideração, quando pertinente, deve anteceder o ato de lavratura de auto de infração pois este terá seu conteúdo condicionado pela própria desconsideração. De fato, auto de infração (na parte relativa à divergência de qualificação) só terá sentido se for o caso de desconsiderar; mas, muitos atos ou negócios jurídicos, certamente, não serão desconsiderados e, por consequência, faltarão o pressuposto de emanção do próprio auto de infração.

Desconsideração e auto de infração são atos com objeto e pressupostos absolutamente distintos e inconfundíveis.

Por estas razões, entendo que a desconsideração deve anteceder a lavratura do auto de infração e não ser-lhe concomitante.

6.- “Como” suscitar a questão de desconsideração

Na medida em que a deliberação sobre os atos ou negócios jurídicos celebrados antecede o auto de infração, correspondendo a um pré-requisito da sua emanção (na parte que resultar da diversidade de qualificação), o ponto a analisar é se tal deliberação deve estar submetida a um procedimento à parte e, neste caso, quais seriam suas características básicas.

A rigor, os “procedimentos” a que se refere o par. único do artigo 116 do CTN são, exatamente, os procedimentos que disciplinam a seqüência de atos tendente a conduzir a uma decisão sobre a desconsideração, ou não, de tais atos ou negócios jurídicos.

Este procedimento é que necessita de regulação por lei ordinária.

À luz das considerações feitas, que apontam no sentido de a decisão caber a um órgão colegiado que deve proferi-la antes da lavratura do auto de infração, disto decorre que tal procedimento assume o perfil de um “incidente” a ser examinado e submetido a deliberação “em apartado” do procedimento de fiscalização em curso.

O contexto em que nasce o procedimento específico, que tem por objeto os atos ou negócios jurídicos, pode ser assim descrito:

- a) instaura-se o procedimento de fiscalização junto a determinado sujeito passivo;
- b) no curso desse procedimento, o agente fiscal detecta a existência de atos ou negócios jurídicos que ele entende (por quaisquer razões que não serão aqui examinadas) apresentarem as características indicadas no par. único do artigo 116;
- c) o agente fiscal suscita a questão de desconsideração, em procedimento próprio (em apartado), apresentando os elementos que apontem no sentido do cabimento da desconsideração (documentos, testemunhos, esclarecimentos prestados etc.);

- d) sobre a operação (ato ou negócio) questionada o agente deve aguardar a deliberação do órgão colegiado competente; porém, quanto a outras questões, o procedimento pode e deve ter prosseguimento normal, nos termos das leis de procedimento existentes;
- e) se a decisão for no sentido de desconsiderar os atos ou negócios, o procedimento de fiscalização terá prosseguimento nessa parte aplicando-se a legislação pertinente em função do fato gerador que o órgão colegiado tiver considerado ocorrido à vista do exame a que procedeu;
- f) se a decisão for no sentido de que não há o que desconsiderar, não se materializa o pressuposto de lavratura do auto de infração (na parte específica da questão suscitada); os atos praticados terão, perante o fisco, os efeitos que lhe são próprios, o que não impede que sejam detectadas outras irregularidades na conduta do contribuinte; mas daí não pode advir nenhuma consequência que resultaria da desconsideração dos atos ou negócios.

Este o perfil básico do procedimento “incidental” que entendo resultar da disciplina prevista no dispositivo do CTN aqui comentado.

Diante dele, então, cumpre apontar, ainda que brevemente, o conjunto de princípios a que deverá estar submetido este procedimento.

A meu ver, dois são os conjuntos que devem ser atendidos pela disciplina a ser veiculada pela respectiva lei ordinária.

O primeiro conjunto é de ordem constitucional e resulta

(a) dos princípios que informam a ação da Administração Pública, tal como regulados no artigo 37 da CF/88 (moralidade, impessoalidade, eficiência etc.), e

(b) dos direitos e garantias do contribuinte, tais como, dentre outros, ampla defesa, contraditório etc. (artigo 5º da CF/88).

O segundo conjunto é de ordem legal e, no âmbito federal, advém da Lei n. 9.784/99, cujo artigo 2º prescreve que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, “aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”. As demais entidades políticas deverão atender às respectivas leis sobre procedimento, na medida em que as possuírem.

Destes dois conjuntos destaco, para uma breve menção, o princípio do contraditório que considero, sem prejuízo dos demais, um elemento essencial no equacionamento do tema. Com efeito, afirmei tantas vezes que a decisão quanto a desconsiderar, ou não, os atos e negócios jurídicos deve ser resultante de uma ponderação de valores constitucionais e que, para tanto, é essencial assegurar que os respectivos interesses legítimos sejam devidamente introduzidos no procedimento, para fins de exame e conjugação.

Em função disto, parece-me essencial que seja assegurado ao sujeito passivo – relativamente ao qual está sendo levantada a questão de desconsideração – a plenitude do contraditório, com a possibilidade de produzir toda prova compatível, inclusive com a demonstração de outros elementos externos aos atos ou negócios, que levaram à sua realização ou justificaram sua prática.

Isto porém, não significa ser indispensável existir um duplo grau de exame da questão de desconsideração. Entendo que ela pode ser decidida em instância única pelo órgão colegiado mencionado acima.

7.- Consistência objetiva e subjetiva

Outro importante aspecto ligado à decisão que vier a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados, diz respeito à consistência que tal deliberação deve manter. Esta consistência se manifesta em duas vertentes:

a) consistência objetiva (em relação ao que configura o efetivo objeto de desconsideração); e

b) consistência subjetiva (em relação às pessoas que participem dos atos ou negócios e aos demais tributos ou contribuições de competência da mesma entidade política que incidam sobre os atos ou negócios desconsiderados).

a) A consistência objetiva do ato de desconsiderar está ligada ao fato de tal ato não ser algo isolado do mundo, nem seu objeto poder ser circunscrito e assepticamente segmentado, a juízo e segundo a conveniência de qualquer das partes.

Cumprir ter presente que, em muitas situações, não se está perante um único ato ou negócio jurídico, mas sim perante uma série ordenada de atos e negócios que, em seu conjunto, apresentam o efeito de dissimular a ocorrência do fato gerador. Cada um destes atos ou negócios esteve submetido ao regime tributário que o contribuinte, e demais partícipes, entenderam pertinente, à luz da qualificação jurídica que reputaram adequada.

Na medida em que há uma pluralidade de atos ou negócios que formam um conjunto orgânico que, no seu todo, acarreta o efeito previsto no artigo 116, único do CTN, forçoso é concluir que o ato de desconsideração não terá por objeto cada ato isolado, mas sim o conjunto por eles formado. Portanto, o que deverá ser desconsiderado, para fins tributários, é o conjunto como um todo. Entendo incompatível com a norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN pretender restringir a desconsideração a um ou alguns dos atos. Ou se desconsidera o conjunto, ou nada se desconsidera.

Além disso, esta consistência objetiva exige que a desconsideração se aplique a todas as partes que participaram de tais atos ou negócios, apurando-se os reflexos e procedendo-se aos ajustes que forem necessários para reconduzir a tributação ao fato gerador efetivamente ocorrido.

Assim, por exemplo, um único negócio jurídico pode ter provocado um prejuízo

para determinada pessoa jurídica, ao mesmo tempo em que gerou um lucro (eventualmente submetido a menor tributação) na outra pessoa jurídica que participou do negócio. Havendo descon sideração do negócio como um todo, o prejuízo deverá ser revisto, mas, pela mesma razão, o lucro da outra pessoa jurídica também deverá ser reduzido, ainda que isto implique em reconhecer ter havido um pagamento a maior, ensejador de restituição de eventual excesso de tributo pago por aquele sujeito passivo, em função do negócio que veio a ser descon siderado.

Em suma, a consistência objetiva aponta no sentido de o ato de descon sideração atingir todos os atos ou negócios que compõem o conjunto, cujo efeito seja o de dissimular o fato gerador (ou os elementos constitutivos da obrigação tributária) e todas as pessoas que deles participaram, ainda que isto implique em devolver eventuais excessos no recolhimento de tributos e contribuições incidentes sobre, ou resultantes dos atos e negócios descon siderados.

b) A consistência subjetiva do ato de descon sideração está ligada à circunstância de o conjunto de atos poder gerar efeitos distintos em relação a tributos ou contribuições de competência da mesma entidade tributante. Assim, a título meramente figurativo, pode haver uma operação em que houve menor pagamento de imposto sobre a renda, mas um maior recolhimento de PIS e COFINS. Na hipótese de ser descon siderado o ato ou negócio para fins de imposto sobre a renda, cumpre rever o recolhimento de PIS e COFINS de modo a reconduzi-los ao fato gerador efetivo que se entendeu ter ocorrido.

Repito: não cabe proceder a “recortes”, de modo à descon sideração alcançar apenas alguns atos, algumas pessoas e alguns tributos, segundo a conveniência da pessoa tributante. O ato de descon sideração deve ser consistente objetiva e subjetivamente, e devem ser asseguradas tanto as conseqüências favoráveis ao fisco como as que sejam favoráveis ao contribuinte que viu seus atos ou negócios descon siderados.

8.- Reflexos em relação às penalidades

Tema altamente sensível, no campo do debate sobre a descon sideração dos atos ou negócios, diz respeito ao seu efeito em relação às penalidades cabíveis.

Entendo que dois grupos de situações podem, em tese, ser identificados:

- a) operações em que o contribuinte, com lisura, entendeu que seus atos estavam submetidos a determinada qualificação jurídica, em função da interpretação e análise franca que efetuou. Em outras palavras, operações que o contribuinte realizou, deixou claras e explicitamente disponíveis ao conhecimento do fisco, na convicção de que sua conduta estava protegida pelo ordenamento; e
- b) operações em que o contribuinte agiu no sentido de encobrir os fatos, dificultar o conhecimento ou acesso pelo fisco etc.

Várias vezes repeti que, no meu entender, a questão da elisão tributária envol-

ve uma divergência quanto à qualificação jurídica de fatos certos; divergência que, do ângulo do contribuinte, apóia-se na convicção da regularidade, não apenas formal, de sua conduta.

Na primeira hipótese, os fatos estão explícitos, à disposição do fisco e ressalta com clareza o cerne do debate que é a divergência de qualificação. Neste contexto, entendo que a boa-fé do contribuinte e a confiança que deposita no ordenamento jurídico como um todo (no qual entendeu encontrar guarida) devem ser protegidos. Portanto, que a exigência tributária se faça, mas sem a aplicação de penalidades, pois não houve conduta ilícita do contribuinte. Terá havido a prática de um ato ou a celebração de um negócio ineficaz perante o fisco, mas não de um ato ilícito.

A não aplicação de penalidades não implica afastar a incidência de juros, pois estes visam, fundamentalmente assegurar o ressarcimento patrimonial pelo não ingresso dos recursos tributários a tempo e hora.

A segunda hipótese não é tão simples, pois pode abranger uma ampla gama de situações que vão desde a manifesta falsidade ou sonegação, até situações em que o contribuinte apenas não deixou explícita sua conduta. Para estas hipóteses, entendo que não há uma única alternativa possível. De fato, tanto poderão existir situações em que não é caso de submeter a um procedimento de desconsideração (por exemplo, falsidade manifesta) como poderão existir situações submetidas ao procedimento, mas em que o caso pode ser de aplicação de penalidades. Caberá ao legislador ordinário delinear este campo com a indicação, inclusive, dos elementos subjetivos e objetivos que devem estar reunidos para o enquadramento numa ou noutra hipótese.

Por fim, entendo que o pronunciamento quanto a tratar-se de situação concreta que enseja apenas a cobrança do tributo ou contribuição (sem penalidades), ou se trata de hipótese de cobrança com a aplicação de penalidades é da competência do próprio órgão colegiado que vier a se pronunciar sobre a desconsideração em si. Com efeito, deste exame concreto é que resultará a convicção quanto ao grau de elemento subjetivo que cercou o caso concreto, bem como as circunstâncias individuais da lisura do comportamento do contribuinte.

9.- Conclusões

As considerações, singela e sinteticamente alinhavadas acima, permitem traçar um rol de conclusões que apontam para um perfil da disciplina que entendo pertinente, em se tratando de procedimentos voltados à deliberação sobre a questão de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos realizados, a que se refere o par. único do artigo 116 do CTN.

As conclusões podem ser assim sumarizadas:

- a) o parágrafo único do artigo 116 do CTN é norma de eficácia limitada; portanto, só irá adquirir plena eficácia quando vier a ser integrada pela lei ordinária nele prevista; até lá, não pode ser invocado para o fim de serem

- desconsiderados atos ou negócios celebrados e que tenham o efeito previsto no dispositivo;
- b) a norma em questão não é norma de direito material, mas sim de cunho processual;
 - c) editada a lei ordinária prevista no dispositivo, o ato de desconconsideração poderá atingir não apenas os atos e negócios realizados após a entrada em vigor da LC-104/01, mas, inclusive, os realizados antes da LC-104/01 (atendidos os prazos extintivos previstos no CTN);
 - d) não cabe a nenhum agente fiscal ou órgão unipessoal da Administração Fazendária editar o ato de desconconsideração de atos ou negócios jurídicos dos particulares;
 - e) o ato de desconconsideração deverá ser editado por órgão colegiado, de composição abrangente que inclua representantes da sociedade civil; este órgão colegiado não deverá integrar o aparato de fiscalização, cobrança e arrecadação dos tributos e contribuições de competência da entidade política.
 - f) o ato de desconconsideração é pré-requisito para a lavratura de auto de infração versando a questão; como tal, deve ser editado antes de tal lavratura, mesmo porque, se não for caso de desconconsideração, descaberá a lavratura de auto de infração;
 - g) o procedimento adequado para fins de instaurar o debate sobre a questão de desconconsideração é um procedimento em apartado, à semelhança dos “incidentes” que existem na experiência processual civil brasileira;
 - h) no procedimento de desconconsideração, devem ser assegurados os direitos e garantias individuais, os princípios que informam a ação administrativa (artigo 37 da CF/88), bem como os que resultem de legislação específica da pessoa tributante;
 - i) dentre os princípios basilares a serem atendidos, ressalta em importância o do contraditório em função do qual deve ser assegurado ao contribuinte produzir plenamente as provas pertinentes à ampla demonstração de suas razões;
 - j) o ato de desconconsideração deverá atingir todos os atos ou negócios que compõem o conjunto que tem por efeito dissimular o fato gerador; não pode a Administração Tributária circunscrever a desconconsideração apenas a parte deles, pois isto seria fracionar um objeto que é uno;
 - k) a desconconsideração deverá atingir todas as pessoas que participaram dos atos ou negócios jurídicos que vierem a ser desconconsiderados; a situação

fática deverá ser integralmente reconduzida ao fato gerador que se reconheceu ter sido dissimulado, procedendo-se a todos os ajustes positivos ou negativos ao fisco e ao contribuinte; vale dizer, exigindo-se os tributos ou devolvendo-se o excesso eventualmente pago;

l) na hipótese de o sujeito passivo ter agido com lisura de comportamento e sua conduta apoiar-se numa divergência de qualificação de fatos certos que foram colocados à disposição do fisco para fins de controle, a exigência do tributo ou contribuição deverá ser feita, acompanhada de juros, mas sem a aplicação de penalidades;

m) outras condutas do contribuinte que apresentem perfil diferente deverão merecer uma disciplina e uma avaliação mais pormenorizada, inclusive para fins de detectar quando é, ou não, caso de aplicação de penalidades.

Muito mais há para dizer a respeito do tema da elisão fiscal, especialmente quanto às hipóteses concretas que podem ensejar desconsideração (fraude à lei, abuso etc.), bem como em relação aos meios de prova pertinentes (presunções, provas diretas, indícios etc.), mas estes aspectos escapam ao objeto do presente estudo que visou, apenas, traçar um perfil básico do procedimento de desconsideração previsto no dispositivo codificado.

Siglas utilizadas nesta publicação

- Adin - Ação Direta de Inconstitucionalidade
- Alca - Associação de Livre Comércio das Américas
- BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento
- Ciat - Centro Interamericano de Administrações Tributárias
- CPF - Cadastro de Pessoas Físicas
- CTN - Código Tributário Nacional
- IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário
- ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
- IOB - Informações Objetivas (Editora)
- IRS - Internal Revenue Service
- IVA - Imposto sobre o Valor Agregado
- Nafta - North American Free Trade Area
- OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- OMC - Organização Mundial do Comércio
- Refis - Programa de Recuperação Fiscal