

Planejamento Tributário e Crime Fiscal na Atividade do Contabilista

Hugo de Brito Machado - Juiz aposentado do TRF da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

1. Introdução

O aumento da carga tributária vem tornando cada dia mais difícil o desempenho da atividade econômica e fazendo crescer a resistência ao tributo, o que torna cada vez maior a tensão na relação fisco contribuinte. De um lado crescem os índices de inadimplência e do outro aumenta a pressão fiscal, com a criação de mecanismos burocráticos tendentes a controlar a conduta do contribuinte de sorte a não permitir que este fuja ao dever de pagar o tributo, e com o aumento das sanções aplicáveis aos infratores.

As denominadas obrigações tributárias acessórias, algumas completamente descaracterizadas porque ultrapassam visivelmente os limites desse conceito, tornam a cada dia mais cara a administração de qualquer empresa, especialmente daquelas de menor porte, e a cominação de sanções revela-se desproporcional, verdadeiramente caótica e ao que parece ineficaz, até porque sem combate efetivo à corrupção nas administrações fazendárias realmente não há como melhorar a eficácia das leis tributárias.

As autoridades, porém, ao que parece entendem que a eficácia das leis tributárias depende apenas do grau de intimidação que as sanções podem ter. Assim, entre as sanções aplicáveis ao contribuinte infrator introduziu-se, faz algum tempo, a pena criminal. Depois essa pena foi aumentada. E com isto pode ser que esteja sendo incrementada a corrupção nas administrações fazendárias, posto que a eventual condescendência com o contribuinte inadimplente tem o seu preço elevado.

Nesse contexto é de grande relevância o papel do contabilista e sua eventual responsabilidade pelo cometimento de delito fiscal não pode ser ignorada. Daí porque de seu interesse conhecer os limites do planejamento tributário em cuja arquitetura ou execução possa estar envolvido.

Vamos examinar, primeiramente, a distinção entre planejamento tributário e crime fiscal, a partir de situações concretas já levadas a juízo, para em seguida examinarmos a posição que o contabilista eventualmente pode assumir no âmbito da empresa, para que a final possamos ter alguns elementos úteis a orientar a conduta profissional dos contabilistas assim como a defesa destes em face de eventual denúncia por crime contra a ordem tributária.

2. Planejamento tributário e crime fiscal

2.1. Decisão do TJ de Santa Catarina

Em novembro de 1997, a Segunda Câmara do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, em votação unânime, concedeu habeas corpus impetrado pela OAB em favor de advogados denunciados como co-autores do crime previsto no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Integrantes de uma empresa de consultoria tributária, tiveram seus nomes incluídos, mediante aditamento à denúncia, em ação penal movida contra diretores de empresa que se havia compensado com ICMS devido, crédito relativo ao pagamento do Adicional Estadual do Imposto de Renda, porque, segundo o Ministério Público,

“Essa compensação, ilícita porque intentada à revelia da Administração ou do Judiciário, permitiu que as empresas referidas arrecadassem, em favor do Fisco Estadual, menos tributo que era devido, o que reduziu ilegalmente seus débitos de ICMS, na medida em que os créditos foram aumentados sem base legal.”

A decisão deferindo o habeas corpus fundou-se especialmente em que: “o resultado, considerado, em tese, criminoso, não foi dolosamente causado pelos pacientes, que de modo algum em suas consultas procuraram instigar ou cooperar direta e conscientemente aos empresários para a prática de crimes contra a ordem tributária, mas procurar caminhos para diminuir a carga tributária das referidas empresas, não obstante o Ministério Público tenha, posteriormente, considerado, em tese, ilícitos, por ter entendimento diverso do exposto pelos consultores,” e que “sob o ângulo da atividade advocatícia, os pacientes cumpriram com o seu dever ético de responder as consultas para as quais haviam sido contratados, detendo a inviolabilidade pelo conteúdo das mesmas.”

Nenhum profissional certamente teria a audácia de orientar seu cliente sobre como cometer um crime. E mesmo o profissional que, desprovido de censura ética, se presta a um papel assim tão degradante, com certeza tem a cautela, até porque sabe não estar agindo licitamente, de proceder às escondidas.

Ocorre que o ilícito fiscal nem sempre configura crime. Por isto, mesmo o contribuinte, aquele que adotou a orientação e praticou o que se pode considerar um ilícito fiscal, pode não haver cometido crime nem mesmo em tese. E sendo assim constitui verdadeiro absurdo considerar co-autor de crime alguém que participa de uma situação que não configura crime nem mesmo em tese. Daí porque é da maior relevância a distinção que se há de fazer entre ilícito fiscal ou tributário e crime.

2.2. Ilícito fiscal e crime

Embora se possa considerar difícil, situada na denominada área cinzenta, a distinção entre o ilícito fiscal ou tributário e o crime fiscal não pode ser ignorada.

Realmente, a conduta de quem, sem fraude, adota interpretação da lei, capaz de reduzir

sua carga tributária, não se confunde com a conduta criminosa de que se cuida. Por isto mesmo já decidiu o Supremo Tribunal Federal:

“CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ICMS - ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS - CRÉDITAMENTO - FRAUDE. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.”

A esclarecer o sentido dessa importante decisão tem-se que,

“Conforme salientado pelo Juízo, ao proferir sentença absolutória, passou-se ao fisco a informação de que o creditamento resultava da diferença de alíquota, isso mediante lançamento, claro e preciso, nas respectivas guias. Como, então, falar em fraude? O que houve foi impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode acontecer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também, no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo.”

Também no Supremo Tribunal Federal foi arquivado, a pedido do Procurador Geral da República, inquérito instaurado para apuração de crime contra a ordem tributária, em face de fato assim descrito pela promotoria de Justiça do Distrito Federal, em peça transcrita pelo douto Procurador Geral:

"Adquiriram-se mercadorias em outro Estado da Federação, pagando alíquota interestadual (menor incidente neste tipo de operação). Por ocasião da compensação com o ICMS, devido em razão da revenda no Distrito Federal aos seus clientes/consumidores, utilizaram como crédito, não apenas o valor destacado na nota fiscal da compra emitida pelo fornecedor alienígena (valor efetivamente recolhido), mas uma quantia maior, encontrada mediante a aplicação da alíquota interna (maior), como se este é que houvesse incidido na operação anterior, e não aquela. Com isso, creditou-se de valor superior ao que seria de direito, o que implicou recolhimento do ICMS menor do que o realmente devido (redução de tributo)." O ilustre Chefe do Ministério Público Federal considerou a hipótese similar ao caso tratado no HC acima referido, no qual emitira parecer asseverando:

“Sem dúvida, é elementar à caracterização do delito de sonegação fiscal a fraude, absolutamente inexistente no caso presente.

Os réus, ora pacientes, podem não ter feito enfoque juridicamente correto do cálculo do ICMS devido. Mas evidentemente não cometeram fraude contra o Fisco. Não falsificaram documentos, ainda eu sejam passíveis da culpa, no ângulo puramente fiscal, de não terem dado o enfoque jurídico adequado no cálculo do tributo. Do exame detido destes autos, chego à conclusão de que o presente processo nada mais é do que um subproduto da guerra fiscal que está grassando entre os Estados – como aliás a

imprensa vem noticiando. Mas ausente o elemento fraude, não há como se entender configurado o delito de sonegação fiscal.”

Na interpretação da norma definidora do tipo penal em questão impõe-se, realmente, a distinção essencial, que não tem sido feita, mesmo pelos que à luz do bom senso manifestam-se a favor do contribuinte e de seus consultores, como se vê dos textos acima transcritos. Veiamos o texto da lei:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

...

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.”

O núcleo do tipo, como se vê, consiste em suprimir ou reduzir tributo, mediante a conduta de inserir elementos inexatos, ou omitir operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Qual seria o alcance da expressão elementos inexatos ?

A inexatidão, sabemos todos, pode ser quanto ao fato, como pode ser quanto ao significado jurídico deste. Assim, uma interpretação na qual se leve em conta apenas o elemento literal, ou lingüístico não resolve a questão do alcance da norma incriminadora em tela. Tanto poderia indicar um alcance restrito, tendo-se como consumado o crime apenas nos casos em que a inexatidão fosse pertinente ao fato, como poderia indicar um alcance amplo, tendo-se como consumado o crime sempre que a interpretação da lei tributária, adotada pelo contribuinte, implicando não pagamento, ou pagamento menor de tributo fosse a final considerada incorreta pela autoridade competente, vale dizer, pelo tribunal de última instância.

O elemento literal, não obstante seja indispensável, é absolutamente insuficiente, como se está a ver. Deve o intérprete, por isto mesmo, valer-se de elementos outros, entre os quais o sistêmico ou contextual, e o teleológico, ou finalístico. Além disto, deve levar em conta os direitos e garantias fundamentais, cujo elenco constante da Constituição, aliás, não é exaustivo, porque não exclui aqueles decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.

Em face do elemento contextual tem-se de considerar que o dispositivo em que se encarta a expressão elementos inexatos começa com o verbo fraudar, que indica deva ser aquela expressão tomada em sentido restrito, tendo-se como inexato o fraudulento, vale dizer, aquilo que não corresponde à verdade fática, ou material. Por outro lado, todo o sistema jurídico há de ser considerado. Não se pode pretender que uma norma tenha, na definição de um tipo penal, anulado as garantias albergadas por outras normas do sistema, inclusive pelas situadas no altiplano constitucional.

Com efeito, entre as garantias asseguradas pela vigente Constituição está aquela segundo a qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Consagra, outrossim, a Constituição, vários princípios limitadores do poder de tributar, aos quais o legislador ordinário deve obediência. E em face do princípio da legalidade, a Administração Tributária tem sua atividade limitada aos estritos termos da lei. Tudo isto restará inútil se admitirmos que o contribuinte não tem o direito de

questionar o significado e o alcance das normas segundo as quais está obrigado ao pagamento dos tributos. A autoridade da Administração Tributária poderá lançar e cobrar os tributos a seu modo, como bem entender, sem que o contribuinte possa questionar o seu modo de interpretar as leis.

Em face do elemento finalístico, tem-se de considerar que a lei, ao definir os crimes contra a ordem tributária, não pretendeu, nem pode ter pretendido substituir o sistema de cobrança de tributos pela ameaça de prisão. A finalidade da norma penal tributária, no caso, é proteger o direito do Estado aos elementos de que necessita para exercer a atividade tributária, vale dizer, as informações concernentes aos fatos. E assim, na verdade definiu como crime a ocultação, total ou parcial, de fato relevante para efeitos tributários.

É fora de qualquer dúvida razoável, portanto, que o significado da expressão elementos inexatos, no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é restrito. Não abrange a inexatidão do significado jurídico, como pretendem o fisco e o Ministério Público do Estado de Santa Catarina, de sorte a colocar o contribuinte em situação de absoluta insegurança jurídica, deixando-o obrigado a adotar, sempre, a interpretação da qual resultasse maior ônus tributário, pois do contrário estaria em todos os casos sujeito à imputação de cometimento criminoso. A inexatidão a que se refere a lei é, evidentemente, aquela concernente ao fato, em sua pura faticidade considerado.

3. O ilícito fiscal e penal na atividade do contabilista

3.1. Responsabilidade e decisão

Em princípio o contabilista não decide sobre se o fato que é objeto de registro contábil deve ocorrer lícita ou ilicitamente. Ele apenas o registra, e muitas vezes sequer sabe se o mesmo ocorreu ilicitamente. Entretanto, em face da natureza de sua atividade e da ligação que em geral tem com o centro de decisões da empresa, muitas vezes é ouvido por quem decide. Daí a questão de saber se e em que casos assume a responsabilidade pelos ilícitos eventualmente consubstanciados por fatos cujos registros realiza na contabilidade da empresa.

Nos casos em que não participa da decisão, sequer aconselhando aquele que decide, evidentemente não assume responsabilidade por eventual ilicitude. A questão está naqueles casos em que o contabilista é consultado. Nestes, se o ilícito é consubstanciado precisamente pela conduta que aconselhou fosse adotado, certamente poderá ser responsabilizado, porque de algum modo influenciou na tomada da decisão de cometer o ilícito.

3.2. Responsabilidade penal e dolo

É evidente, porém, que em qualquer caso somente responderá se agir com dolo, vale dizer, se prestar a orientação consciente de que a conduta por ele preconizada configura o ilícito penal. Não basta a culpa eventualmente configurada pela imperícia, embora quase sempre se deva presumir o dolo porque o contabilista em regra sabe dos efeitos tributários dos fatos registrados na contabilidade.

Admitindo-se que o contabilista orienta o centro de decisões da empresa no sentido de praticar certa conduta, sabendo que a mesma configura um ilícito penal tributário, não há dúvida de que a sua orientação pode implicar responsabilidade penal pelo crime eventualmente consumado. Relevante, porém, será sempre a questão da configuração, ou não, do tipo penal, posto que nem sempre o que é ilícito fiscal é também ilícito penal, como acima ficou já demonstrado.

3.3. Dolo e erro de tipo

Existe um entendimento generalizado segundo o qual a lei se presume conhecida e por isto mesmo a ninguém aproveita a alegação de seu desconhecimento. No plano cível prevalece a regra segundo a qual “ninguém se escusa de cumprir a lei alegando que não a conhece”. Em direito penal, todavia, a alegação de desconhecimento da lei, ou erro de direito, pode ser proveitosa.

Em matéria de crimes contra a ordem tributária, aliás, a aceitação do erro de direito se torna mais necessária se tivermos em vista duas razões da maior importância, a saber: a) a legislação tributária é caótica e evolui com enorme velocidade; e b) o governo até hoje não vem cumprindo a norma salutar albergada pelo art. 212, do Código Tributário Nacional.

Seja como for, pode-se afirmar que o erro decorrente do desconhecimento da lei tributária não configura o crime fiscal, porque este é sempre doloso. A esse respeito, aliás, já escrevemos:

“Também não se configura o crime sem o dolo específico. A supressão, ou redução do tributo, para configuração do crime, devem resultar da vontade do agente e não de erro, presente ou não a culpa. Este aspecto é de suma importância em face da moderna doutrina do Direito Penal, que substituiu, como enorme vantagem para a Ciência Jurídica, a antiga classificação do erro, em erro de direito e erro de fato, pela classificação deste em erro de tipo e erro de proibição, de sorte a permitir que um equacionamento mais lógico e razoável da questão de saber se o erro é, ou não é escusável.”

Realmente, quando o sujeito passivo da obrigação tributária deixa de cumpri-la por desconhecer a lei, ou por interpretá-la de forma incorreta, configura-se o erro de proibição, que pode ser escusável no Direito Penal, pelo que pode implicar ausência de responsabilidade do agente.

4. Planejamento tributário e a LC 104

4.1. Licitude e legitimidade

O planejamento tributário é, indiscutivelmente, atividade lícita. Aliás, a distinção entre o planejamento tributário e a fraude fiscal consiste precisamente em que aquele reside no mundo da licitude, enquanto esta reside no mundo da ilicitude.

É certo que a fronteira entre esses dois mundos nem sempre se pode estabelecer com

precisão. Essa dificuldade, aliás, já foi por nós demonstrada em estudo publicado em 1995, que parece haver sido considerado muito bom, tanto que foi copiado, embora indevidamente porque sem nenhuma referência à fonte, por autor de monografia a respeito do assunto.

No referido estudo procuramos demonstrar que o planejamento tributário é lícito, e também é legítimo. Na verdade ninguém pode ser obrigado a escolher, entre duas ou mais formas de proceder igualmente lícitas, aquela que seja a mais onerosa do ponto de vista tributário. Além de ser lícita é indiscutivelmente legítima a escolha da forma de proceder menos onerosa.

Ocorre que em janeiro de 2001 foi introduzida novidade concernente ao assunto em nosso sistema jurídico, denominada norma geral antielisão, pelo que vale a pena fazer e a seguir faremos algumas considerações a esse respeito.

4.2. Alteração no CTN introduzida pela LC 104

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou um parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação:

“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.”

Nesse dispositivo, segundo as autoridades da Secretaria da Receita Federal, de onde se originou o projeto respectivo, estaria consubstanciada a norma geral antielisão, instrumento de que necessita o fisco para coibir a prática da elisão fiscal e, assim, aumentar a arrecadação.

Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.

Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e Evasão têm sentidos equivalentes, e como anota Ferreira Jardim, “qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo.”

Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está

eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal, ou tributária), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal, tributária), é um comportamento lícito, ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica.

Na norma em análise está dito que é possível a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que tenham sido praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

É possível, portanto, desde logo afirmar-se a inutilidade dessa norma, se interpretada, como deve ser, nos limites que permitem sua compatibilidade com os princípios constitucionais, e com outros dispositivos do próprio Código Tributário Nacional, como adiante será demonstrado. Desde logo, porém, fica claro que a desconsideração de atos e negócios jurídicos, pela autoridade administrativa, com fundamento no parágrafo único, de seu art. 116, depende de um procedimento especial, próprio para esse fim, a ser ainda estabelecido.

Com efeito, no projeto enviado ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo a norma que a final converteu-se no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional tinha redação ou pouco diferente. Em vez de referir-se a procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, fazia referência, em sua parte final, a procedimentos estabelecidos em lei.

Qual seria o significado efetivo dessa mudança ?

Primeiro, ficou claro que a lei disciplinadora dos procedimentos é a ordinária. Isto, porém, já estava implícito, até porque uma referência à lei, sem qualificação, já induz essa idéia. Seja como for, ficou afastada qualquer dúvida quanto à espécie normativa na qual devem estar previstos os procedimentos a serem adotados pela autoridade administrativa para a desconsideração de 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.

Segundo, ficou claro também que não se trata de nenhum procedimento já previsto em lei, mas de procedimentos especificamente destinados a viabilizar a prática da atividade administrativa de desconsideração dos referidos atos ou negócios jurídicos. A expressão a serem estabelecidos o diz claramente.

Como consequência tem-se que a vigência da norma do parágrafo único do art. 116, do CTN, com redação dada pela LC 104, somente será plena quando entrar em vigor a lei ordinária na mesma referida. É uma norma cuja aplicação depende da disciplina, em lei ordinária, dos procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa.

Seja como for, tem-se de admitir que uma norma geral antielisão nada mais é do que um reforço aos poderes da Administração Tributária. Se colocada em texto de lei complementar pode ter sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade que tem como um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição, em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar tributo. Por isto mesmo Marco Aurélio Greco, embora admita a norma antielisão cercada de cautelas, assevera com razão que “a própria noção de Estado Democrático de Direito repele uma norma antielisão no perfil meramente atributivo de competência ao Fisco para desqualificar operações dos contribuintes para o fim de assegurar de forma absoluta a capacidade contributiva. O fato gerador é qualificado pela lei e uma pura norma de competência não convive com a tipicidade, ainda que aberta.”

Aliás, ainda que residente em norma da própria Constituição, nesta introduzida por Emenda, a norma antielisão, considerada como ampliação da competência tributária, capaz de amofinar o princípio da legalidade, pode ter sua validade contestada em face da cláusula de imodificabilidade albergada pelo art. 60, § 4º, inciso IV, segundo a qual não será objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

Dir-se-á que a norma geral antielisão constitui simplesmente uma diretriz hermenêutica. Apenas aponta um caminho para o intérprete, que deve dar maior importância à realidade econômica do que à forma jurídica. Essa norma simplesmente deixaria expressamente autorizada a denominada interpretação econômica, que já foi objeto de profundas divergências na doutrina dos tributaristas, no Brasil como em outros países.

Até que ponto, porém, é possível admitir-se tal interpretação das leis tributárias, em face do princípio da legalidade ?

Estabelece a Constituição Federal de 1988 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A propósito desse importante princípio já escrevemos:

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Não é necessário discorrer a respeito da importância da segurança jurídica como valor fundamental a ser preservado pelo Direito. Sabemos todos que a segurança, além de ser importante para viabilizar as atividades econômicas, é essencial para a vida do cidadão. Nem é necessário demonstrar a importância do princípio da legalidade como

instrumento de realização da segurança jurídica. Ela é evidente. E qualquer amesquinçamento do princípio da legalidade implica sacrificar a segurança

Por tais razões o princípio da legalidade tem sido concebido pela doutrina como uma exigência de previsão legal específica das hipóteses de incidência tributária, tendo essa concepção doutrinária sido incorporada pelo Código Tributário Nacional, que o explicitou em seu art. 97, estabelecendo que somente a lei pode estabelecer, entre outros elementos essenciais na relação tributária, a definição do fato gerador da obrigação principal, vale dizer, o fato gerador do dever jurídico de pagar tributo.

Isto quer dizer que temos em nosso sistema jurídico o princípio da legalidade a exigir tipos tributários, tal como no direito penal existem os tipos penais. Ao legislador cabe, para preservar a segurança, definir com precisão esses tipos, pois a segurança jurídica propiciada pelo princípio da legalidade é diretamente a esta diretamente proporcional. Como assevera João Dácio Rolim, com inteira propriedade,

“Quanto maior a precisão desses tipos, menor a margem de incerteza e a possibilidade de arbitrariedade por parte do intérprete da lei ou das próprias regras surgidas da jurisprudência.”

O próprio legislador, no Direito brasileiro, não é inteiramente livre para definir as hipóteses de incidência dos tributos, pois a Constituição Federal, reportando-se às espécies de tributo por ela autorizadas, definiu precisamente as atividades estatais às quais se devem ligar as taxas e a contribuição de melhoria, e quanto aos impostos, ao atribuir competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para criá-los, estabeleceu o âmbito de cada um dos impostos atribuídos a essas entidades.

O Código Tributário Nacional, por seu turno, explicitando o que teria de ser entendido, espancou qualquer dúvida porventura existente, ao estabelecer que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, se nem o legislador pode alterar institutos, conceitos e formas de direito privado, é inadmissível que a autoridade administrativa possa simplesmente desconsiderar atos ou negócios jurídicos.

Os defensores da denominada norma geral antielisão sustentam que a mesma tem por objetivo fundamental realizar o princípios da capacidade contributiva e da isonomia. E na verdade o princípio da capacidade contributiva, como temos sustentado, pode ser considerado mesmo um aspecto do princípio da isonomia, especialmente relevante no Direito Tributário.

Ocorre que o exame desse argumento deve ser feito em face dos moldes atribuídos a tais princípios pelo ordenamento jurídico brasileiro, e nos parece que em face deste os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não se prestam como suporte para a ampliação, pelo intérprete, das normas de incidência tributária. Primeiro e especialmente porque, no plano da Constituição, tais princípios devem ser entendidos em harmonia com o princípio da legalidade. Depois, no plano da lei complementar,

porque temos dispositivo de lei complementar vedando a tributação por analogia.

Por outro lado, não é razoável admitir-se que o instrumento de realização de um princípio constitucional termine por destruir, ou amesquinhar, outro princípio constitucional. Assim, a norma antielisão, ainda que se admita ser um instrumento de realização dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, e da isonomia, não pode ser admitida na medida em que implica destruir, ou amesquinhar, o princípio da legalidade tributária.

Assim, entendida a norma antielisão como diretriz para o intérprete da lei tributária, deve este utilizá-la sem prejuízo de outros dispositivos de lei complementar, entre os quais o que veda a tributação por analogia.

Realmente, o Código Tributário Nacional, cuidando da interpretação e da integração da legislação tributária, coloca a analogia como um dos meios de integração, mas estabelece expressamente que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

Assim, a invocação do princípio da capacidade contributiva, como fundamento para a exigência de tributo cuja hipótese de incidência não esteja configurada, não pode ser admitida porque a aplicação de uma norma de incidência tributária a situações idênticas, ou que produzam idênticas conseqüências econômicas, a pretexto de realizar o princípio da capacidade contributiva, nada mais é do que empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei.

A leitura atenta do próprio art. 116 do CTN demonstra que a questão da elisão fiscal deve ser resolvida pelo legislador ordinário, ao definir a hipótese de incidência dos tributos. Se define a hipótese de incidência tributária como uma situação de fato afasta desde logo quaisquer questionamentos jurídicos que a questionada norma antielisão possa resolver. O aplicador da lei tributária, neste caso, deve simplesmente cogitar da configuração, ou não, daquela situação de fato, para exigir, ou não exigir o tributo.

Entretanto, se o legislador define a hipótese de incidência de um tributo como situação jurídica, caso no qual a norma antielisão poderia ser aplicada, está editando uma norma de incidência tributária que não poderá ser alterada pelo intérprete, seja qual for o elemento de interpretação que utilize. Nem pode a omissão dessa norma ser suprida mediante integração analógica, como acima demonstrado, a não ser que se admita amesquinhado o princípio constitucional da legalidade tributária.

Poder-se-á dizer que a norma antielisão somente abrange os casos em que os atos ou negócios jurídicos tenham sido praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

O que seria, a final, dissimular ?

Na linguagem comum, é disfarçar, camuflar. Ou então, fingir ignorância. Na linguagem jurídica em geral não é diferente. Assim é que dissimulado quer dizer fingido, oculto, disfarçado ou encoberto.

Existem, outrossim, referências ao significado da palavra dissimulação no Direito Tributário. Indicam que ela, neste campo jurídico quer ocultação de rendimentos pelo contribuinte com a intenção de sonegar. Ou até para dizer que o termo dissimulação

É mais próprio à terminologia do Direito Fiscal, para indicar a ocultação de mercadorias, escondidas para a sonegação do imposto.

A dissimulação de rendimentos vem a significar a falsidade da declaração, onde se mencionam as rendas, que estão sujeitas ao pagamento do imposto próprio.

Na verdade, dissimular, em linguagem jurídica, quer dizer disfarçar, alguém, artificialmente, a vontade real. Procurar encobrir ou ocultar com astúcia a verdade do ato, ou fato, dando-lhe feição ou aparência diferente.

Seja como for, a dissimulação a que se refere o parágrafo único do art. 116, do CTN, é sempre um ato ilícito. Não se confunde com a situação na qual o contribuinte, embora com a intenção clara e até confessada de fugir ao tributo, ou de reduzir o valor deste, opta pela prática de um ato, ou a realização de um negócio, em vez de outro. Desde que não se trate de prática abusiva ou anômala, estará no campo da licitude e contra ele o fisco nada pode fazer.

Em síntese, essa norma geral antielisão, se interpretada em harmonia com a Constituição, e assim aplicada apenas aos casos nos quais esteja configurado evidente abuso de direito, nada vai acrescentar, posto que nossa jurisprudência já admite a desconsideração de atos ou negócios em tal situação. Por outro lado, se interpretada de forma mais ampla, com alcance capaz de emprestar à autoridade administrativa o poder para desqualificar qualquer ato ou negócio jurídico apenas porque o seu conteúdo econômico poderia estar contido em ato mais oneroso do ponto de vista tributário, estará em flagrante conflito com o princípio da legalidade e em aberta contradição com as normas constantes do próprio Código Tributário Nacional, especialmente as dos artigos 108, § 1º, e 116, caput, inciso I.

Autor: Hugo de Brito Machado

Contato: [hbm\(arroba\)ultranet.com.br](mailto:hbm(arroba)ultranet.com.br)

Juiz aposentado do TRF da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.