

Organizadores

Daniel Freire e Almeida

Fábio Luiz Gomes

João Ricardo Catarino

Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário

Homenagem a
Diogo Leite de Campos

 Editora
Saraiva

Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade
de São Paulo. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.
Advogado e Parecerista.

2012

1. INTRODUÇÃO

Honrado pelo convite para homenagear o ilustre Catedrático Diogo Leite de Campos, pareceu-me oportuno trazer à luz as reflexões do mestre de Coimbra acerca do planejamento tributário para, numa perspectiva comparada, avaliar a evolução do tema no Direito brasileiro.

A existência de uma norma geral antielisão, em Portugal, é assunto que claramente chamou a atenção do homenageado. Basta ver seus eruditos comentários ao artigo 38, n. 2, da Lei Geral Tributária¹ ou o livro, publicado anos depois, em que examina a mesma norma à luz da autonomia contratual².

1 Cf. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa. *Lei geral tributária: comentada e anotada*. 3. ed. Lisboa: Vislis, 2003, p.174 e s.

2 Cf. Diogo Leite de Campos e João Costa Andrade. *Autonomia contratual e direito*

Não é só em Portugal que o tema do planejamento tributário vem sendo objeto de reflexões, animadas por mudanças legislativas, jurisprudenciais ou, mesmo, impulsos doutrinários. No caso brasileiro, por muito tempo doutrina e jurisprudência, fortes no cânone da legalidade, não viram fundamento em qualquer pretensão fiscal em face de expedientes adotados pelos contribuintes com vistas a economia tributária, mesmo que praticando atos sem qualquer motivação econômica; em tempos mais recentes, inverteu-se o cenário sobremaneira, cerceando-se (muitas vezes sem base legal) expedientes legítimos dos contribuintes em busca da menor carga tributária possível para seu negócio. Em pesquisa que coordenei contando com mais de 30 colaboradores, foi possível efetuar levantamento completo de como o assunto foi tratado pelo extinto Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda brasileiro (instância administrativa competente para o reexame de autos de infração de tributos federais). Examinou-se um universo de 1.401 julgados entre 2002 e 2008 que pareciam versar sobre o assunto, dos quais 78 trataram especificamente da matéria. Estes foram tabulados, constatando o gradual abandono de categorias tradicionais do Direito brasileiro e as consequências perigosas da introdução – sem base legal – de critérios alienígenas, como o propósito comercial ou o abuso de formas jurídicas, para a solução das controvérsias tributárias³.

O ponto de equilíbrio não é o mesmo para qualquer sociedade e para toda época: circunstâncias históricas e sociais podem explicar suas vicissitudes. Basta lembrar que a consideração econômica, que tanto impacto teve na doutrina e jurisprudência alemãs, surgiu da necessidade de arrecadação. Este tema será retomado abaixo.

Difícilmente se encontrará quem questione o direito do contribuinte à economia de opção. São os casos em que o particular, valendo-se de opções que lhe são oferecidas pela lei tributária, busca a menos onerosa. É, aliás, tema de especial interesse quando se tem em conta a existência de normas tributárias indutoras, utilizadas como conveniente instrumento de

tributário: a norma geral anti-elisão. Coimbra: Almedina, 2008.

3 Cf. Luís Eduardo Schoueri (coord.). *Planejamento tributário e o "propósito comercial"*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

intervenção sobre o Domínio Econômico, valendo-se justamente da premissa de que o contribuinte considera o peso da carga tributária ao adotar certo comportamento.

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

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

O objetivo deste artigo é, a partir de uma visão comparada, compreender as diferenças entre os modelos alemão, português e brasileiro na disciplina do planejamento tributário.

2. O MODELO ALEMÃO

Qualquer estudo que pretenda versar sobre o tema do planejamento tributário não pode deixar de lado o exame do modelo alemão. Sua influência sobre as normas portuguesas é evidente; menos discutidas são as diferenças entre ambos os modelos. A compreensão das identidades e diferenças pode ser útil para a comparação final com a solução brasileira.

Essencial para o estudo do modelo alemão é compreender o que se entendeu, ali, por consideração econômica. Esta expressão, desde 1919, foi empregada para tratar de dois problemas: a interpretação dos conceitos empregados pelas leis tributárias e a relação entre a hipótese tributária e a situação fática⁴.

4 Cf. Klaus Tipke e Heinrich Kruse. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgeri-*

Antes da Primeira Guerra Mundial, os tributos não eram muito elevados. Em tal cenário, não se via inconveniente em que as normas tributárias fizessem referência ao Direito Civil. A crença era de que os conceitos deste valiam de modo geral, inclusive no Direito Público e que, portanto, o Direito Tributário também se vinculava às categorias do Direito Privado. O Direito Civil era, enfim, o próprio Direito, dominando, portanto, o Direito Tributário⁵.

Terminada a Primeira Guerra Mundial, com o crescimento do Estado Social e suas demandas, fazia-se necessário assegurar maior arrecadação. Especialmente na Alemanha, as necessidades financeiras do Estado eram ainda mais gritantes, tendo em vista a necessidade de compensar as perdas da Guerra: uma reforma tributária, datada de 1919/1920, uniformizou a tributação naquele país, prevendo novas bases para a tributação. Dado o aumento da carga tributária, tornava-se necessária maior fundamentação para a distribuição dos encargos, o que exigia especial consideração para a capacidade contributiva, introduzida na Constituição de Weimar⁶. Daí o legislador deixar de vincular as hipóteses de incidência a meras figuras do Direito Privado, tomando antes fenômenos econômicos como vendas, renda e patrimônio⁷.

Ao mesmo tempo, há que levar em conta que a delicada situação econômica que enfrentava a Alemanha recomendava a criação de normas tributárias que pudessem coibir a liberdade de que gozavam os contribuintes de estruturarem seus negócios de modo a obter o resultado econômico desejado mas evitando o surgimento do fato jurídico tributário. O caso

chtsordnung. 16. ed., folhas soltas (atualização 81, de abril de 1997). § 4, Tz 106, p. 103.

5 Cf. Wolfgang Gassner. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*. Wien: Anton Orac. 1972, p. 17.

6 Cf. Heinrich Beisse. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã, in *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord.). São Paulo: Saraiva, 1984. p. 1 (12).

7 Cf. Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 18.

MITROPA é citado como exemplo do problema que se desejava enfrentar: constituída em 1905 uma sociedade por ações que tinha por objeto a mineração, duas assembleias de acionistas, ocorridas em 1916, modificaram seu objeto social (passando a comércio de material ferroviário) e denominação; em seguida, transferiu-se sua sede social e, mais uma vez, denominação e objeto (que passava a ser compra e venda de vagões-dormitórios, vagões restaurantes, vagões e trens de luxo). No entendimento do fisco alemão, tais atos societários caracterizariam a criação de uma nova sociedade, sujeita, portanto, ao imposto do selo. Os tribunais, entretanto, entenderam que a legislação do imposto do selo não tinha preceito que impedisse a realização dos negócios elusivos relatados⁸. Daí que dada a premissa de que a lei tributária se firmara em negócios jurídicos, bastava ao contribuinte assegurar a inexistência destes para afastar a tributação. Ao fisco, restava apenas alegar a ocorrência de simulação, quando fosse o caso. Não comprovada a simulação, nada havia de se exigir a título de tributo.

Do ponto de vista doutrinário, vivia-se na época a influência da Jurisprudência dos Interesses, além do Movimento do Direito Livre. Ambos pregavam a liberação dos métodos de interpretação do Direito Civil. Sob a influência de tais correntes, foi possível a Enno Becker, de formação civilista mas com larga atuação profissional no direito público, como juiz do Superior Tribunal Administrativo de Oldenburg, introduzir, em seu projeto de normas gerais sobre a matéria tributária, que resultaria na *Reichsabgabenordnung* de 1919, dois dispositivos que trariam a consideração econômica à matéria tributária⁹.

Para o planejamento tributário, a inserção da consideração econômica foi decisiva: o preceito de que ninguém é obrigado a estruturar seus negócios de um modo tributariamente mais oneroso tinha o pressuposto de que a lei tributária se vincularia a negócios jurídicos; com a considera-

8 Cf. Brandão Machado, Prefácio do tradutor, in Wilhelm Hartz. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária. 1993, p. 8-9. No entanto, Umberto Morello, in *Frode all Legge*, Milano: Giuffrè. 1969, p. 134, baseado em Seerick, informa que o *Reichsfinanzhof* teria considerado o procedimento como feito para eludir as normas sobre nova constituição de sociedade e teria cobrado o imposto relativo.

9 Cf. Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 18.

ção econômica, reconhecia-se que a lei poderia vincular-se a circunstâncias econômicas e, portanto, a presença destas, independentemente do negócio contemplado pelo contribuinte, é que daria surgimento à tributação, impedindo, portanto, a economia tributária decorrente da mera escolha de estruturas não previstas¹⁰.

A Ordenação Tributária de 1919 exigia a consideração econômica na interpretação das leis tributárias, em conjunto com a interpretação teleológica e considerando o tempo em que a aplicação se dá (i.e.: dando maior importância ao texto no momento de sua aplicação, afastando a interpretação histórica, ou a "interpretação com o legislador morto")¹¹.

Este ponto não deve ser perdido de vista, no estudo da consideração econômica: o "significado econômico" não era o único critério para a interpretação das leis tributárias; sua finalidade e o "desenvolvimento das circunstâncias" complementavam o comando. Em seu conjunto, representavam, portanto, uma ordem para que se admitisse uma interpretação dinâmica do texto. Este, redigido em certo momento histórico, haveria de ser interpretado conforme já tivesse evoluído o próprio Direito. Se este não é estático, tampouco pode o intérprete firmar-se em crenças ultrapassadas. Não sem motivo, a consideração econômica foi chamada a "tábua de salvação" para a subsunção da situação fática¹².

Eis como vinha redigido o dispositivo que previa a consideração econômica:

§ 4. Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias¹³.

10 Cf. Heinz Paulick. Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchststrichterlichen Steuerrechtsprechung, in *Der Betrieb*, n. 43, 1968, p. 1867.

11 Cf. Helmut Urbas. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*. Frankfurt, Bern, New York, Paris: Lang, 1987, p. 96.

12 Cf. Josef Kaiser. *Auslegungsgrundsätze im Steuerrecht unter besonderer Würdigung der prinzipiellen Funktion der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*. Tese de doutoramento apresentada à Georg-August-Universität zu Göttingen. Göttingen, 1970, p. 107.

13 No texto original, fala-se que *bei Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen sind*.

Tendo em vista o objetivo do presente estudo, penso ser importante ressaltar que a consideração econômica não foi a única novidade daquele Código. O dispositivo subsequente complementava o anterior, ao versar sobre o abuso de formas jurídicas¹⁴:

§ 5. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil.

Haverá abuso no sentido do inciso I,

1. quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e

2. quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos¹⁵.

É importante que se compreenda a razão do segundo dispositivo.

Com a consideração econômica, já ficava patente a possibilidade de o intérprete/aplicador livrar-se das amarras do Direito Privado: não importaria a estrutura adotada pelo contribuinte, já que o objeto da tributação

Brandão Machado, culto jurista e germanista de primeira linha, traduziu o texto (op. cit. Nota 441). Cabe observar que a expressão *Verhältnisse* tem um sentido de relações; se o legislador quisesse ter se referido a "circunstância" teria se expressado por *Umstände*. Entretanto, o clássico dicionário alemão dos Irmãos Grimm (*Deutsche Wörterbuch*) já previu o uso da expressão *Verhältnis* como *Umstand*, num sentido especial (*besondere bedeutung*) 'Zustand eines dinges, soweit er sich aus dem Vergleiche mit, aus der Beziehung zu anderen Dingen und Wesen ergibt; das Verhalten zu etwas anderem, die Wechselbeziehung überhaupt', i.e., uma circunstância, em comparação com outras. Nesse sentido, o legislador alemão, ao adotar a expressão *Verhältnisse*, parece querer determinar que se considerem as circunstâncias econômicas, como algo diverso de outras circunstâncias.

14 A expressão "abuso de formas" vem sendo empregada para se referir ao dispositivo alemão e será mantida nesta obra. Entretanto, deve-se alertar que no alemão se utiliza a expressão *Gestaltung*, que é mais que mera "forma", aplicando-se para se referir a "estruturas".

15 Tradução de Brandão Machado, op. cit. (nota 441), p. 10. Note-se que, desta vez, o ilustre tradutor utilizou a expressão "relações econômicas", mais fiel à literalidade do texto.

seria uma situação econômica a qual, independentemente de sua roupagem jurídica, seria suficiente para o surgimento do tributo.

O legislador de 1919 foi obrigado a reconhecer, entretanto, que nem sempre seria possível a consideração econômica: algumas vezes, concluir-se-ia que o legislador tributário havia vinculado a tributação a uma estrutura jurídica, i.e., a hipótese tributária contemplaria um negócio jurídico. Ausente este, não haveria tributação. Foi justamente para tais casos que se introduziu a figura do abuso de formas jurídicas: o planejamento tributário encontraria campo fértil nos casos em que o legislador se vinculasse a formas jurídicas determinadas, já que bastaria a ausência daquela para que se escapasse do tributo. Daí a necessidade de o legislador tributário prever o abuso de formas jurídicas, para impedir tal expediente.

Em síntese, o planejamento tributário se via cerceado por três frentes:

- a consideração econômica levaria o intérprete/aplicador a questionar se a hipótese tributária contemplava um negócio jurídico ou uma situação fática; no último caso, seria irrelevante a forma jurídica adotada;
- afastada a consideração econômica, i.e., concluindo-se que a hipótese tributária contemplaria um negócio jurídico, cuja ausência implicaria negar a tributação, sempre haveria o recurso ao instituto da simulação, a fim de se constatar se houve, ou não, o referido negócio;
- não sendo caso de simulação mas confirmada a vinculação da hipótese tributária a determinado negócio jurídico, surgiria a possibilidade do exame do abuso de formas jurídicas.

Vê-se, da análise acima, que o abuso de formas jurídicas tinha, em seu nascedouro, escopo bastante limitado, já que apenas alcançaria aquelas (raras) oportunidades em que a consideração econômica e o instituto da simulação já não tivessem assegurado a tributação.

2.1. A evolução da consideração econômica na Alemanha e seus reflexos, especialmente na Áustria

Não obstante a lógica dos dispositivos, os primeiros anos de sua aplicação mostraram que eles acabaram por equivaler a uma cláusula geral para aplicação da consideração econômica que, na prática, levavam a ser um corretivo econômico para a interpretação, ou como uma cláusula de

transformação por meio da qual conceitos de Direito Privado eram convertidos em um sentido econômico, de modo a livrar o Direito Tributário do Direito Privado¹⁶. Essa fase foi o período áureo da consideração econômica, que pode ser computado de 1918 a 1955, quando a jurisprudência do Tribunal de Finanças do *Reich* se viu influenciada por aquela, com o isolamento do direito tributário das outras disciplinas jurídicas¹⁷. O temor de que a consideração econômica viesse a ser o *slogan* para permitir qualquer interpretação, que Becker afastara, acabou por se confirmar, com a jurisprudência utilizando-se dela como uma justificativa confortável para suas decisões¹⁸.

Em paralelo à autonomia da interpretação do Direito Tributário, desenvolveu-se a “Teoria do Julgamento” (*Beurteilungslehre*) do Direito Tributário, como mais uma ferramenta para livrar o Direito Tributário das amarras do Direito Civil. Igualmente imputada a Becker, essa teoria entendia que para a adequada interpretação econômica da hipótese de incidência, seria importante igualmente um julgamento econômico correspondente da situação fática. Daí que a consideração econômica exigiria que fosse alcançado o conteúdo econômico de um acontecimento, não dando atenção daí à forma externa (*äussere Form*), apresentação (*Aufmachung*), vestimenta (*Einkleidung*), arranjo (*Zurechtstellung*), disfarce (*Verkleidung*) ou mascaramento (*Maskierung*) da situação fática por parte do contribuinte, devendo antes alcançar o cerne econômico, o resultado. A consideração econômica levava, portanto, a deixar de lado o universo do Direito Privado, livrando a situação fática real de seus apetrechos jurídicos¹⁹. A Teoria do Julgamento trazia, a partir daí, a consideração econômica para o momento da aplicação, sendo, pois, um critério de qualificação segundo as características econômicas do fato. Antes da subsunção da situação fática à lei, deveria aquela submeter-se a um julgamento econômico, social ou ético, o qual daria aos fatos verificados o seu significado, o qual, somente

16 Cf. Klaus Tipke, JuS 1970, 151, apud Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 20.

17 Cf. Heinrich Beisse, op. cit. (nota 439), p. 13.

18 Cf. Lothar Woerner, Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht. Auf den Spuren von Heinrich Beisse, in *Finanz Rundschau*, 1992, p. 227.

19 Cf. Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 20.

então, possibilitaria a subsunção. Revela-se em tal raciocínio a influência das doutrinas sociológicas do Direito²⁰.

Do ponto de vista legislativo, a Teoria do Julgamento não se refletiu na primeira reformulação da Ordenação Tributária, de 1931, que se limitou a converter os §§ 4^a e 5^a, acima citados, para 9^a e 10. Em 1934, entretanto, aqueles textos foram modificados por meio da Lei de Adaptação Fiscal. Esta lei surgiu no bojo do florescimento da ideologia nacional socialista, cujo postulado, “utilidade pública prevalece sobre utilidade individual”²¹ refletia a ideologia então reinante, segundo a qual o indivíduo apenas se compreendia enquanto parte da coletividade, devendo, pois, a esta tudo o que obtivera²². Daí a edição da Lei de Adaptação Tributária, de 1934, cujo § 1^a, sob o título “interpretação”, veio dispor o seguinte:

- (1) As leis tributárias devem ser interpretadas de acordo com a perspectiva mundial do nacional-socialismo.
- (2) Para tanto devem ser consideradas a perspectiva popular, a finalidade e o significado econômico das leis e o desenvolvimento das relações.
- (3) O mesmo vale para o julgamento do *Tatbestand*²³.

Quanto ao abuso de formas jurídicas, foi ele tratado pelo § 6 da mesma lei de Adaptação:

“§ 6.

- 1) A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o abuso de formas e formulações de direito civil.
- 2) Quando há abuso, os impostos deverão ser cobrados como o seriam

se adotada a forma jurídica adequada para os fenômenos, fatos e relações econômicos²⁴.

Tendo em vista a época em que a consideração econômica foi positivada, há quem, com engano, a relacione com o nazismo²⁵.

Como visto, aquela consideração não era novidade: ela já vinha desde antes, embora houvesse quem visse no último trecho do § 1 acima transcrito mera regra concernente à prova²⁶ ou possibilidade de desvio da situação fática, corrigindo-a (especialmente para ajustá-la à visão do nacional-socialismo)²⁷. O que aconteceu foi, apenas, a positivação da consideração econômica do fato (Teoria do Julgamento) em momento simultâneo à positivação do nacional-socialismo. Este, circunstancial, desapareceu com a Segunda Guerra Mundial²⁸; no restante, o dispositivo (inclusive a consideração econômica) manteve-se, no texto, até a entrada em vigor da Ordenação Tributária de 1977. A mera sobrevivência do texto da consideração econômica já serve de evidência que ela nada tinha a ver com o nacional-socialismo.

A coincidência do momento da positivação não é suficiente para relacionar um e outro dispositivos. Relacionar ambas as ideias apenas contribui para aumentar o preconceito contra a consideração econômica, sem que se considerem seus fundamentos.

Afinal, a consideração econômica da situação fática não poderia ser vista como novidade em 1934. Essa ideia já vinha do projeto original de Becker, de 1919 quando não havia notícia, na Alemanha, do movimento nacional-socialista. Naquele projeto, já havia dispositivo dispondo que:

Na interpretação das leis não se deve apoiar na expressão das palavras, mas deve-se levar em consideração sua finalidade e seu significado

20 Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 47.

21 *Gemeinnutz geht vor Eigennutz*.

22 Cf. Karl Haaser. *Die wirtschaftliche und juristische Bedeutung der Lehre vom Steuer-tatbestand*. Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde einer Hohen rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg i. Br. Dachau: Bayerland. 1937. p. 34-35.

23 No original: (1) *Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen*. (2) *Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen*. (3) *Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen*.

24 Tradução de Brandão Machado, op. cit. (nota 441), p. 14.

25 Incorre em tal erro Alfredo Augusto Becker, em seu *Carnaval tributário*, 2. ed., Lejus, 1999, p. 151.

26 Schlecht, *apud* Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 26.

27 Era a visão do Secretário de Estado Reinhardt, em 1936, seguida por Erler, Ott, K.H. Schmitt, Göers e Kessler. Cf. Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 27.

28 KRG Nr. 12, de 11.2.1946 (KR Abl. S. 60).

econômico e a mudança fundada na evolução das coisas e dos pontos de vista. Isso vale também para a valoração de hipóteses de incidência do Direito Privado²⁹.

Pesquisando textos contemporâneos à edição da Ordenação Tributária de 1919, inclusive do próprio Enno Becker, Helmut Urbas mostra que já na visão do autor daquele projeto havia a necessidade de consideração econômica não só para a interpretação, mas também para sua aplicação³⁰.

O § 1 (3) da Lei de Adaptação determinava, agora de modo expresso, que os princípios aplicáveis nos termos dos itens anteriores do mesmo parágrafo, que versavam sobre a consideração econômica, deveriam ser igualmente aplicáveis ao julgamento da situação fática. Com isso, o texto legal acabava por desdobrar a consideração econômica, versando os dois primeiros itens do referido § 1 sobre o tema da interpretação da lei e o último sobre o julgamento do fato (aplicação).

Esse desdobramento acabou por trazer maiores danos para a compreensão do que foi a consideração econômica na Alemanha: não bastassem as injustas acusações de influência do nacional-socialismo (insista-se: inexistente quando de seu surgimento), não é infrequente seja ela criticada, sem que se saiba ao certo se a oposição se faz com relação a sua influência na interpretação da norma ou no julgamento do fato.

A opinião dominante, entre doutrina e jurisprudência, foi a de que o último trecho do § 1 da Lei de Adaptação regularia um aspecto da consideração econômica³¹. A novidade, em termos normativos, fora a expressão “de acordo com a perspectiva mundial do nacional-socialismo” que, como visto, desapareceu com o fim da Segunda Guerra Mundial. Assim, por exemplo, a lição de H. v. Wallis, o qual, baseando-se em Zizlaff, sustenta

29 Eis o teor original do projeto de Enno Becker para o § 4 da Ordenação Tributária de 1919: *Bei der Auslegung der Gesetze ist nicht AM Wortausdruck zu haften, sondern ihr Zweck und ihre wirtschaftliche Bedeutung und der durch die Entwicklung begründete Wandel der Dinge und Anschauungen zu berücksichtigen. Dies gilt auch für die Würdigung von Tatbeständen des bürgerlichen Rechts.*

30 Cf. Helmut Urbas, op. cit. (nota 444), p. 99-101.

31 Entre outros autores, Hübschmann, Böhmer, von Wallis, Kruse e Tipke. Cf. Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 5), p. 27.

que a norma introduzida em 1934 apenas confirmou o que já se entendia contido no texto de 1919³². Essa visão entende que a situação fática deve ser avaliada e interpretada segundo o ponto de vista econômico. Fundada na diversidade entre o Direito Tributário e o Direito Privado, sustenta que para o primeiro não se devem considerar as formas de Direito Privado, mas seu verdadeiro conteúdo econômico³³. Encontrava-se aí a base legal para a Teoria do Julgamento, acima referida.

A Teoria do Julgamento, por sua vez, acabou por evoluir, na Alemanha, para a consideração tipificante (*typisierende Betrachtungsweise*): tratando como de massa o processo tributário, não seria possível sempre alcançar as particularidades do caso tributário individual. Fundando-se na simplificação da atividade administrativa, na exigência de igualdade na tributação e na proteção da inviolabilidade da esfera individual, entendia ser necessário renunciar à pesquisa da situação fática concreta, devendo a tributação, muitas vezes, partir de acontecimentos típicos e submeter estes, não os efetivos, à subsunção. A tributação podia dar-se até mesmo contrariamente aos fatos efetivamente ocorridos³⁴. Não contava o que acontecia concretamente, mas aquilo que se acreditava que deveria acontecer segundo o “Typus” correspondente³⁵. Os exageros dessa visão levaram Kaiser a se referir à “consideração pseudoeconômica” (*pseudowirtschaftliche Betrachtungsweise*)³⁶. Assiste razão a Johnson Barbosa Nogueira, quando se refere a um “voluntarismo amorfo” nesta teoria, que leva o intérprete além dos limites que a moldura legal pode conceber³⁷.

Na Alemanha, a consideração econômica passou por um período de crise, na década de 1955 a 1965, quando um movimento de oposição pas-

32 Cf. H. v. Wallis. Die ‘Beurteilung von Tatbeständen’ iS des § 1 Abs. 3 StAnpG. *Finanz-Rundschau*. Ano 20 (47), 1965, p. 268-270 (268).

33 Cf. Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 5), p. 28.

34 Cf. Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 5), p. 21.

35 Cf. Giuseppe Melis. *L'Interpretazione nel Diritto Tributario*. Padova: CEDAM. 2003. p. 144; p. 200.

36 Cf. Josef Kaiser, op. cit. (nota 445), p. 137.

37 Cf. Johnson Barbosa Nogueira. *A interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária. 1982, p. 100.

sou a sustentar a ideia de que a jurisprudência deveria procurar a conexão do Direito Tributário com os outros ramos do Direito, sob o mote da “unidade do ordenamento jurídico”, com o primado do Direito Civil. O Direito Tributário nada mais era que um “direito de efeitos do Direito Civil”, implicando que conceitos anteriormente elaborados pelo Direito Civil deviam, em princípio, ser entendidos em seu sentido de Direito Civil. O chamado “critério econômico” deveria ser substituído por um “critério jurídico”³⁸. Segundo decidiu naquela época o Tribunal Constitucional, “o critério econômico não pode chegar ao ponto de anular o método do direito por meio de conceitos e pontos de vista não jurídicos”³⁹⁻⁴⁰.

O choque foi positivo, pois exigiu que se reformulasse a consideração econômica: esta fora relevante para permitir a emancipação do Direito Tributário, mas se passou a ter por necessário que este saísse do Gueto onde se inserira e se conformasse e integrasse o restante da ordem jurídica⁴¹. Foi assim que após cerca de uma década, a partir de 1965, o Tribunal Constitucional Federal alemão modificou aquela jurisprudência que dera o primado do Direito Civil, no que foi acompanhado pelo Tribunal Federal de Finanças. Reconheceu-se, mais uma vez, desta feita com fundamento na interpretação teleológica (a ser vista abaixo), a necessidade de se levarem em conta as particularidades e peculiaridades da matéria jurídico-tributária⁴².

Longe de ser uma peculiaridade do Direito Tributário, a consideração econômica passava a ser vista, pela doutrina e jurisprudência alemãs, como parte da interpretação, não diferindo, neste aspecto, de outros ramos do Direito igualmente estruturados a partir de conceitos econômicos, como do direito de falências, o de propriedade industrial ou o de cartéis⁴³.

38 Cf. Heinrich Beisse, op. cit. (nota 439), p. 13-14.

39 BVerfGE 13, 328, apud Heinrich Beisse, op. cit. (nota 439), p. 15-16.

40 Este movimento ficou conhecido como “integralista”, para se opor à tese autonomista. Cf. Giuseppe Melis, op. cit. (nota 468), p. 153.

41 Cf. Lothar Woerner, op. cit. (nota 451), p. 227.

42 Cf. Heinrich Beisse, op. cit. (nota 439), p. 14.

43 Cf. Lothar Woerner, op. cit. (nota 451), p. 228.

As ideias de Becker sobre a consideração econômica encontraram na Itália a simpatia de Griziotti, fundador da Escola de Pavia. Embora haja quem, como Johnson Barbosa Nogueira, aponte diversidades entre a interpretação funcional, na Itália, e a consideração econômica, na Alemanha⁴⁴, a semelhança pode ser notada quando se vê, na obra de Griziotti, a referência à interpretação funcional do direito, em contraposição à interpretação nominalística ou formal das leis⁴⁵. Essa teoria sofreu forte oposição, porque cairia no erro de confundir os pressupostos do tributo com sua disciplina jurídica, os elementos metajurídicos com os jurídicos, a política tributária com o direito tributário⁴⁶. Tesouro reconhece, na corrente autonomística (i.e., que propugnava a autonomia dos conceitos do Direito Tributário), ao lado de versões extremadas, que propugnavam, por exemplo, não fosse aplicado o tributo aos casos que, embora correspondessem à hipótese tributária, não apresentassem em concreto a capacidade contributiva que o legislador pretendia atingir, uma versão “moderada”, que, ainda na opinião de Tesouro, deve ser adotada, por nada mais representar que a expressão da exigência de uma interpretação não formalística das leis tributárias, atenta à *ratio* da norma e à natureza econômica dos fenômenos regulados⁴⁷.

Na América Latina, o Código da Província de Buenos Aires adotou o princípio da realidade, sendo o referido princípio acatado pela II Jornada Latino Americana de Direito Tributário de 1958, para finalmente refletir-se no modelo de Código Tributário para a América Latina de 1967, nos seguintes termos:

Art. 8º Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que

44 Cf. Johnson Barbosa Nogueira, op. cit. (nota 470), p. 8.

45 Cf. Benvenuto Griziotti. Lo studio funzionale dei fatti finanziari, *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle Finanze*, v. IV, n. 4, 1940, p. 306 (313), apud Giuseppe Melis, op. cit. (nota 35), p. 203.

46 Cf. Antonio Uckmar, *La legge der registro*, Padova, 1958, vol. I, p. 198-199, apud Giuseppe Melis, op. cit. (nota 468), p. 250.

47 Cf. Francesco Tesouro. *Istituzioni di Diritto Tributario*, 1 – Parte Generale, 9. ed. Torino: UTEI. 2006, p. 45.

más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará aprescindiendo de tales formas.

Segundo o levantamento de Ramón Valdés Costa, o modelo foi aceito pela Bolívia, que incorporou somente o inciso 2; Costa Rica, que reproduziu textualmente todo o artigo; Equador, que regula diversamente o problema do primeiro inciso, estabelecendo que as disposições de outros ramos “se aplicarán únicamente como normas supletorias...”; Paraguai que, seguindo o Código uruguaio, inclui, nas disposições de aplicação geral da lei 125, de 1992, com modificações, os dois primeiros incisos; enquanto Peru e Venezuela não tratam do tema⁴⁸.

A consideração econômica também se fez refletir na Áustria. Encerrada a Segunda Guerra Mundial, chegou-se a entender que aquela já não mais seria aplicável, já que o citado § 1 da Lei de Adaptação deixara de valer para a Áustria e aquele era o texto que dava sustentação à consideração econômica. Entretanto, doutrina e jurisprudência entenderam que aqueles dispositivos não seriam concernentes à interpretação, mas apenas serviriam para o julgamento da situação fática. Dado tal entendimento, a Ordenação Tributária Federal austríaca (*Bundesabgabenordnung*), ao tratar do tema, apenas refletiu a consideração econômica como critério de qualificação (julgamento) do fato, além de reproduzir o dispositivo acerca do abuso de formas jurídicas⁴⁹:

§ 21

(1) Para o julgamento de questões de Direito Tributário é determinan-

48 Cf. Ramón Valdés Costa. *Curso de Derecho Tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma; Santa Fé de Bogotá: Temis. Madrid: Marcial Pons. 1996. p.281-282.

49 Cf. Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 23.

te o verdadeiro conteúdo econômico conforme a consideração econômica, não a forma de apresentação externa da situação fática.

(2) Os princípios das normas tributárias que não estejam em conformidade com o Parágrafo 1 continuam aplicáveis.

§ 22

(1) A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida por abuso de formas e de possibilidades de estruturação do direito civil.

(2) Se houver um abuso (Parágrafo 1), os tributos devem ser cobrados como o seriam se adotada a forma jurídica adequada para os fenômenos, fatos e relações econômicos⁵⁰.

Na doutrina e na jurisprudência austríacas, o § 21 da BAO, acima transcrito, foi visto como a positivação da consideração econômica, não para a interpretação, mas para a aplicação (Teoria do Julgamento). Nesse sentido, a consideração econômica serviria como fundamento para o julgamento das situações fáticas, devendo-se, por isso, descobrir e pesquisar o conteúdo econômico verdadeiro da situação fática: os negócios jurídicos devem ser julgados e interpretados segundo seu conteúdo econômico, não conforme sua capa formal. Com isso, a consideração econômica apenas encontraria espaço na fase da aplicação da norma, para pesquisa do acontecimento concreto. Apenas quando o verdadeiro conteúdo econômico tenha sido determinado com ajuda da consideração econômica, a situação fática poderia ser julgada conforme as leis tributárias para que houvesse a subsunção. A consideração econômica não teria espaço na própria fase de subsunção daquela situação fática já determinada a partir da consideração econômica⁵¹.

50 No original: § 21

(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äussere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend.

(2) Vom Abs 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt § 22

(1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

51 Cf. as referências bibliográficas in Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 26-27.

A Teoria do Julgamento não foi acatada sem críticas, seja na Alemanha, seja na Áustria.

Na Alemanha, Klaus Tipke expressou suas críticas, afirmando ser o julgamento da situação fática uma impossibilidade metódica (*Tatbestandsbeurteilung ist eine methodische Unmöglichkeit*)⁵². A mesma crítica fora feita por Brandt, o qual, após examinar a doutrina e jurisprudência então predominantes, conclui contrariar a doutrina e a prática o julgamento da situação fática, como proposto pela consideração econômica, diante da impossibilidade metodológica, além de ser incompatível com o Princípio do Estado de Direito. Daí defender ele ser a última parte do § 1 da Lei de Adaptação sem sentido e inconstitucional⁵³.

Exemplar, neste ponto, o estudo de Papier⁵⁴: depois de constatar que muitas vezes, os casos em que a Jurisprudência havia se socorrido da Teoria do Julgamento poderiam ter sido resolvidos mediante mera subsunção dos fatos à norma, cita casos que evidenciam as consequências da primeira, se aplicada fora do contexto da mera interpretação e subsunção. Assim é que é mencionado o caso da “participação anã” (*Zwerganteile*): tendo a legislação tributária comparado a uma compra e venda de um terreno a transação envolvendo a totalidade das ações de uma empresa cujo único ativo relevante fosse um terreno, versou o caso sobre situação em que houve a transferência de 99,5% das ações de uma tal sociedade. O Tribunal de Finanças do Reich entendeu que uma “participação anã” é economicamente irrelevante, já que não permite qualquer influência sobre a sociedade. Daí a situação fática dever ser considerada como se todas as ações estivessem nas mãos de uma só pessoa, conforme previsto na hipótese tributária. Outro caso ficou conhecido como *Pfennig-Urteil* – literalmente, julgado do centavo: tendo o legislador previsto certo benefício tributário para quem tivesse salário de até 500 Marcos, enfrentava-se caso de traba-

52 Cf. Klaus Tipke, in *Steuerberater Jahrbuch* 1968, p. 69, 77 e s.

53 Cf. Brandt. *Die Beurteilung Von Tatbeständen im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*. 1967 apud Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 28-29.

54 Cf. Hans-Jürgen Papier. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip. Zugleich ein Beitrag zur Lehre Von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe*. Berlin: Duncker & Humblot. 1973, p. 196-197.

lhador com salário de 499,99 Marcos; o tribunal do Reich entendeu que a diferença era economicamente irrelevante e negou o benefício.

Na Áustria, uma crítica percutiente se encontra no trabalho de Gassner⁵⁵, tantas vezes aqui citado.

Como demonstra o referido autor, a doutrina jurídica só conhece um julgamento da situação fática: o julgamento jurídico segundo a hipótese legal a ser aplicada, no processo de subsunção.

Para desenvolver seu raciocínio, Gassner começa por questionar se estaria certa a doutrina que vê no § 21 da BAO, acima transcrito, mera previsão de julgamento do fato, deixando incólume a interpretação. Ou seja: tendo em vista que enquanto na Alemanha a Lei de Adaptação previra a consideração econômica tanto para a interpretação do texto legal quanto para o julgamento do fato, a questão é saber se o fato de o legislador austríaco ter se limitado a tratar do julgamento da situação fática, sem fazer menção à interpretação, excluiria a interpretação do universo da consideração econômica. A primeira razão para negar tal entendimento é o fato de que o § 21 da BAO poderia encontrar sua origem em literatura e jurisprudência alemãs, suíças e austríacas muito anteriores ao surgimento da Teoria do Julgamento e à própria edição da Lei de Adaptação alemã.

Agrega a tal argumento a literalidade do dispositivo: refere-se ele à consideração econômica *para o julgamento de questões de Direito Tributário*, o que evidencia que o legislador não se refere a julgamento da situação fática, mas sim a julgamento de questões jurídicas.

O mais convincente argumento surge, entretanto, quando o autor sustenta que a frase *é determinante o verdadeiro conteúdo econômico conforme a consideração econômica* exige que se reconheça que aquele conteúdo é determinante juridicamente, i.e., determinante para a subsunção. Ora, se o legislador toma o conteúdo econômico do fato para a subsunção, então pressupõe-se que a hipótese de incidência, enquanto abstração, tenha igual conteúdo. Afinal, não é possível a subsunção se a norma e o fato não são compatíveis. Daí o raciocínio de que ao determinar a consideração econômica da situação fática, o legislador pressupõe que haja,

55 Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 29 e s.

antes, consideração econômica na própria hipótese de incidência.

Essa questão merece maior atenção, por ser decisiva para a crítica à Teoria do Julgamento. Essa teoria, como visto, pressupõe que se tenha uma situação fática, a ser submetida a um “julgamento”, antes da subsunção. Seria uma fase intermediária entre a determinação da situação fática e a subsunção. Ocorre que não há, no processo de subsunção, uma fase intermediária entre a construção do fato jurídico e a norma⁵⁶. Afinal, os fatos sociais são complexos. O processo de aplicação da lei implica, exatamente, a colheita de algumas circunstâncias dentro da complexidade social, suficientes para a subsunção. Dá-se, pois, a construção do fato jurídico a partir da constatação da ocorrência no mundo fenomênico daqueles elementos descritos pela norma. Se esta se faz descrever a partir de critérios econômicos, ao aplicador da lei cabe, imediatamente, averiguar a ocorrência dos fatos econômicos assim previstos, declarando, a partir daí, a ocorrência do fato jurídico tributário. Não há, daí, uma fase de “julgamento”, intermediária entre uma situação fática já apurada e a subsunção. A situação fática já é constatada e construída a partir dos critérios que o legislador preveja.

Nesse sentido, a consideração econômica nada mais passa a ser que uma consideração jurídica: não há espaço para consideração de circunstâncias não previstas pelo legislador; apenas porque este prestigiou fenômenos econômicos é que o aplicador da lei os investiga.

Finalmente, da expressão *não a forma de apresentação externa da situação fática*, Gassner extrai o mandamento de se distinguir forma e conteúdo, exigindo que se busque o sentido e a função dos institutos jurídicos, prevalecendo sobre a interpretação baseada em sua mera forma. Daí ser a consideração econômica, em verdade, mero prestígio da interpretação teleológica.

Verifica-se, a partir do raciocínio de Gassner, a evolução que a teoria da consideração econômica sofreu: da originária permissão para se julgarem os fatos a partir do seu conteúdo econômico, implicando até mesmo desvio dos negócios praticados, o mesmo dispositivo – que continua em

56 Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 44.

vigor na Áustria, diferentemente da Alemanha, onde a *Abgabenordnung* deixou de tratar do tema da interpretação – passou a ser a fundamentação para a interpretação da lei tributária a partir do critério teleológico.

2.2. O abuso de formas jurídicas

Como já referido acima, no contexto alemão (e austríaco), o planejamento tributário encontrou grande limitador na consideração econômica: por meio desta, pouco importavam as formas adotadas pelo contribuinte já que caberia ao aplicador investigar se a situação econômica descrita pelo legislador ocorreu, ou não.

Quando, entretanto, não tivesse lugar a consideração econômica, i.e., quando se concluisse que a tributação se vincularia a um negócio jurídico, por exemplo, então haveria espaço para o planejamento tributário, afastando o negócio previsto pelo legislador, não obstante se alcançasse resultado econômico semelhante.

No dispositivo austríaco acima transcrito, vê-se no comando segundo o qual os *princípios das normas tributárias que não estejam em conformidade com o Parágrafo 1 continuam aplicáveis*, a ideia de que se o legislador tributário tiver se vinculado ao Direito Privado, então já não há espaço para a consideração econômica. Ou seja: embora as mais relevantes hipóteses tributárias se vinculem a elementos econômicos, há aqueles casos que exigem uma consideração civil, não econômica. Na doutrina de fala alemã, cita-se o exemplo da legislação do imposto de renda, ainda cédular, para afirmar que se há uma cédula que se vincula a aluguel e arrendamento, a menção a tais contratos exigiria uma visão civilista, não econômica, já que o legislador vinculou a tributação ao tipo contratual⁵⁷.

Firmado o entendimento de que a consideração econômica encontra por limite as situações em que se entenda que o legislador tributário efetivamente se fixou em uma categoria de Direito Privado, i.e., que a hipótese tributária exige a presença do negócio jurídico ou da forma jurídica prevista pela lei, então entende-se que ela não é suficiente para coibir a práti-

57 Cf. Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 34.

ca de planejamento tributário, quando o contribuinte afasta a ocorrência daquela circunstância civil, mesmo que exclusivamente para evitar a tributação.

É essa circunstância que explica o teor do § 6 da Lei de Adaptação alemã, ainda hoje existente, com pequenas modificações, no § 42 da Ordenação Tributária de 1977 e igualmente previsto no § 22 da Ordenação Tributária Federal austríaca: o abuso de formas jurídicas.

Rezava o referido dispositivo:

§ 6.

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

Afinal, ao se admitir que a consideração econômica tenha por limite as situações em que o próprio legislador se tenha fixado em figuras do Direito Civil, coube aos legisladores daqueles países disciplinar as figuras elusivas para aqueles casos.

Daí os referidos dispositivos serem vistos como cláusulas gerais antielusivas: encontram aplicação, na Alemanha e na Áustria, nos casos em que o legislador tenha se firmado no Direito Civil e não haja espaço para uma interpretação que fuja das raias do Direito Privado. Exige-se, ao lado do aspecto intencional de fugir da tributação, que a figura de Direito Privado seja irrazoável ou inusual em face dos fatos econômicos.

Para que se declare inadequada, irrazoável (*unangemessen*) a forma empregada pelo particular, caracterizando o abuso de formas jurídicas, aplicam-se, naqueles países, os seguintes critérios⁵⁸:

- a) se uma estrutura de Direito Civil é inusual para o resultado econômico procurado;
- b) se não pode ser encontrado qualquer fundamento econômico razoável para a escolha do meio adotado;

58 Wolfgang Gassner, op. cit. (nota 438), p. 75-76.

- c) se parece que outra estrutura seria imediatamente exigida para tanto;
- d) se uma estrutura é casuística, difícil, não natural, superficial, contraditória ou transparente e suas finalidades econômicas aparecem como secundárias no caso.

O abuso de formas surge, pois, como um mandamento no sentido de se buscar a finalidade de uma regra, confrontando-a com estruturas que a contrariem. O fato de uma estrutura ser inusual, carente de fundamentação econômica, ou de parecer ao aplicador que faria mais sentido, economicamente, que outro comportamento fosse adotado, são indícios de que aquela estrutura pode ser contrária à finalidade da norma que a contempla. Havendo abuso – assim determinam os dispositivos legais alemão e austríaco – aplica-se o consequente normativo da norma tributária eludida.

Entretanto, a aplicação da norma eludida pode não mais resultar da mera interpretação, mas, num passo adiante, da analogia ou redução teleológica. Num e noutro caso, aplica-se já a norma eludida, deixando-se de aplicar aquela que fora imaginada pelo contribuinte.

Daí que a consequência do abuso de formas jurídicas é o emprego da norma tributária eludida. Tal consequência – insista-se – poderia, muitas vezes, ser extraída da mera interpretação. Tendo em vista, entretanto, que por vezes já não mais será caso de interpretação, mas de vera analogia, houveram por bem os legisladores daqueles países prever expressamente tal tratamento.

Tem-se, assim, no universo jurídico de fala alemã, na consideração econômica e no abuso de formas jurídicas, uma unidade de objetivo: prestigiar a finalidade da norma tributária, em detrimento do texto do dispositivo legal.

2.3. Em resumo: como se encontra, hoje, disciplinado o tema do planejamento tributário na Alemanha

A inserção da consideração econômica e do abuso de formas jurídicas no Direito Tributário alemão deu-se de forma definitiva.

Hoje, a Ordenação Tributária (*Abgabenordnung*) já não apresenta toda uma série de dispositivos acerca da interpretação tributária. A consideração

econômica, que tanto alvoroço provocou quando de sua introdução, é naturalmente aceita: ao adotar o legislador o pressuposto de que o Direito Tributário não carece de normas especiais de interpretação, o mero recurso ao método teleológico já é suficiente para que se veja como corriqueira a consideração econômica. Não obstante, a evidência de que ela é pressuposta pode ser encontrada em dispositivos como o do § 39⁵⁹ que, versando sobre a imputação, afirma que embora de regra os bens sejam imputáveis a seus proprietários, deve-se observar que se outra pessoa, que não o proprietário, exercer o domínio fático sobre um bem de modo que ele possa restringir seu gozo pelo proprietário, então é àquela pessoa, e não ao proprietário, que se deve imputar o bem. Outro exemplo pode ser encontrado no § 41 (1)⁶⁰, segundo o qual a invalidade de um negócio jurídico é irrelevante desde que as partes tenham alcançado o resultado econômico do negócio e assim o tenham conservado.

Como já foi visto, a consideração econômica, isoladamente, não é suficiente para a eficaz contenção do planejamento tributário, já que haverá situações em que se concluirá que o legislador tributário vinculou a

59 § 39 Zurechnung

(1) Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen.

(2) Abweichend von Absatz 1 gelten die folgenden Vorschriften:

1.

Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen.

2.

Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

60 § 41 Unwirksame Rechtsgeschäfte

(1) Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies gilt nicht, soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.

hipótese a um negócio jurídico. Daí a relevância do § 41 (2)⁶¹, que versa expressamente sobre o caso das simulações, apontado sua irrelevância para os efeitos tributários, além do já citado § 42, que, versando sobre abuso de formas jurídicas, dispõe: a lei tributária não pode ser contornada por meio do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá como se para os fenômenos econômicos houvesse sido adotada a forma jurídica adequada.

Daí, em resumo, concluir-se que, ainda hoje, vale na Alemanha a sequência acima referida, que não é demais repisar:

- **consideração econômica**, a exigir do intérprete a busca da finalidade, indagando, sempre, se a hipótese tributária exige a presença de um negócio jurídico;
- **simulação**, para que se afastem planejamentos que se valham de negócios simulados, quando a presença destes estiver na hipótese tributária;
- **abuso de formas jurídicas**, quando a hipótese tributária prever um negócio jurídico e outra estrutura for adotada pelo contribuinte, de forma abusiva, visando a afastar o tributo que doutro modo incidiria.

3. REFLEXOS DA EXPERIÊNCIA ALEMÃ NA NORMA PORTUGUESA

Basta uma breve leitura do dispositivo do art. 38, 2, da Lei Geral Tributária, para que se conclua ter ele se inspirado no modelo alemão. Dispõe que: "São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as

61 (2) Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend.

normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Vê-se, assim, positivada, no modelo português, a figura do abuso de formas jurídicas. Interessante questão que se apresenta, a partir daí, é se é possível, com tal dispositivo, concluir-se pela identidade do tratamento do planeamento fiscal em Portugal e Alemanha.

Com efeito, viu-se que, na Alemanha, o recurso à figura do abuso de formas jurídicas se dá de modo residual, já que é precedido da consideração econômica.

Compulsando-se a Lei Geral Tributária, por outro lado, verifica-se que não foi idêntica a decisão do legislador português. Emblemático, neste sentido, seu artigo 11 que, ao tratar da interpretação, assim preceitua:

1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.
2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.
3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância econômica dos factos tributários.
4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

Uma leitura do terceiro parágrafo acima poderia servir para se acreditar na introdução da consideração econômica no direito lusitano. Entretanto, um exame mais atento evidencia que o legislador português, diversamente do modelo alemão, não permitiu o imediato resgate da substância econômica: sua importância apenas surge “persistindo a dúvida”.

O referido dispositivo mereceu dura crítica do homenageado, que sublinha não estar presente a concepção “na lei geral tributária, de que o Direito fiscal visa a realidades econômicas e não factos jurídicos”⁶².

62 Cf. Diogo Leite de Campos et al., *op. cit.* (nota 434), p. 76.

Com efeito, é o mesmo autor que, um pouco antes, já se alertava que a dúvida a que se refere o dispositivo “será bastante rara, embora não impossível, no caso de as normas tributárias terem sido tecnicamente bem construídas”.

E por que a dúvida seria tão rara se, no caso alemão, é corriqueiro o emprego da consideração econômica?

Penso que a chave se encontra no parágrafo imediatamente anterior, no qual o legislador português se posiciona, de modo claro, acerca da que-rela quanto à prevalência do Direito Privado sobre o Direito Tributário.

Se em diversos países a mera existência de um termo na lei tributária nada diz acerca de seu conteúdo, o legislador português resolveu tomar partido, esclarecendo que salvo disposição de lei em contrário, um mesmo termo deve ter o mesmo conteúdo. Assim, desaparece a possibilidade de consideração econômica quando o legislador emprega termo próprio de outro ramo do Direito: a menos que o legislador lhe empreste outra definição, prevalecerá aquela do outro ramo jurídico.

Vê-se, a partir daí, a solução portuguesa fincando-se na prevalência do Direito Privado. O Direito Tributário surge – salvo disposição legal em contrário – como direito de sobreposição, fazendo incidir a tributação a partir de conceitos presentes em outros ramos do Direito. Em tais circunstâncias, ausente a figura jurídica contemplada pelo legislador, não há que cogitar tributação, mesmo que haja semelhança econômica entre a situação fática e aquela prevista normativamente.

Ora, se o conceito de Direito Privado é o que prevalece, então é imediato que haverá muito maior espaço para planejamentos tributários calcados na diferença entre institutos jurídicos. O contribuinte procurará fugir das figuras previstas legalmente, escolhendo outras de igual efeito, não contempladas pelo legislador.

Ampliando-se o espaço do Direito Privado, igualmente aumentam as oportunidades da contenção do planejamento tributário por meio de instrumentos que cerceiem tais expedientes. Assim, primeiramente, a simulação e, no caso português, o abuso de formas jurídicas.

Daí não ser de se espantar que, em Portugal, a figura do abuso de formas jurídicas venha a ter aplicação muito mais ampla que sua congênere

alemã. Afinal, esta foi concebida para situações residuais, dada a regra da consideração econômica. Em Portugal, sendo a regra a prevalência da figura do Direito Privado, as oportunidades do emprego da figura do abuso de formas jurídicas certamente crescerão.

4. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO; DA TENTATIVA DE REGULAMENTAÇÃO DA MATÉRIA NO BRASIL AO TRATAMENTO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL. A CONSTRUÇÃO DE UM MODELO

4.1. Contextualização

O debate acerca do planejamento tributário centrou-se, no Brasil, por muito tempo em torno da Legalidade que, levada ao extremo, acabava por implicar uma aproximação formalista propícia ao fomento de estruturas cada vez mais arrojadas, sempre escudadas no discurso da liberdade do contribuinte.

Utilizava-se a Legalidade para sustentar que se a hipótese tributária não se concretizou, posto que por expediente intencional do contribuinte, não haveria como cogitar tributação. Neste caso, a atuação do fisco limitaria-se a identificar a subsunção do fato à norma tributária.

Este raciocínio reflete a Jurisprudência dos Conceitos. Esta teve enorme repercussão no Direito Tributário, porque ressaltou a importância da interpretação lógico-sistemática: admitia que haveria uma relação entre os conceitos e as categorias jurídicas e a realidade econômica e social subjacente à norma, de modo que não seria necessário que o intérprete se preocupasse com dados empíricos⁶³. Exagerou⁶⁴ ao recair no causalismo, a sustentar que o consequente jurídico era efeito do antecedente, i.e., como nos fenômenos naturais, há uma relação entre causa e efeito. Tal posicionamento chegava ao ponto de entender impossível haver duas “causas”

63 Cf. Ricardo Lobo Torres. Normas gerais antielisivas, in *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 263; idem, *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 166.

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

para o mesmo “efeito”, ou dois “efeitos” para a mesma “causa”. Essas ideias foram superadas, na teoria do direito, quando se viu que, em realidade, uma mesma posição jurídica pode ter mais de um fundamento (por exemplo, uma pessoa pode ser proprietária em virtude de um título jurídico mas, como se não bastasse, o tempo na posse do imóvel já asseguraria igual direito por usucapião).

A defesa do planejamento tributário baseada na Legalidade contempla a subsunção, procedimento que verificaria conclusivamente se um caso concreto seria abrangido por um conceito jurídico ou um fato gerador normativo. A Jurisprudência dos Conceitos via na aplicação um processo lógico de subsunção do fato à norma, desempenhando a interpretação o papel precedente de compreensão da norma⁶⁵.

Sem que houvesse qualquer mudança legislativa, os primeiros anos do presente século testemunharam uma mudança por parte de julgadores administrativos os quais, indignados com a ousadia dos contribuintes, passaram a conter o planejamento, já não se dando ao trabalho de buscar uma fundamentação legal. Argumentos como “solidariedade”, “dever fundamental”, “aspecto positivo da capacidade contributiva” ou mesmo “falta de propósito negocial” passavam a ser levantados pelos julgadores, inspirando um clima de insegurança que – deve-se reconhecer – ainda hoje persiste⁶⁶.

Seguindo a tendência que então se apresentava nos tribunais administrativos, o Governo Federal promoveu uma mudança no próprio Código Tributário Nacional, com o intuito de introduzir, também no Brasil, a figura do abuso de formas jurídicas. Esta intenção pode ser verificada na Exposição de Motivos que acompanhou o projeto de lei. Entretanto, quando do exame da matéria pelo Congresso Nacional, verifica-se que não foi acatada aquela orientação. Editou-se a Lei Complementar n. 104/2001, que

65 Cf. Ricardo Lobo Torres. *Normas...*, cit. (nota 65). p. 26-27.

66 Em pesquisa que coordenei com alunos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, pode-se constatar a falta de uniformidade nos argumentos levantados pelos julgadores administrativos, no afã de conter o planejamento tributário – op. cit. (nota 3).

introduziu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, com o seguinte teor:

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

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

Não obstante tal leitura pareça ser a mais acertada do dispositivo, respeitáveis doutrinadores⁶⁷ tentaram oferecer uma leitura diversa para o texto legal: no lugar de cogitarem casos de simulação, o referido parágrafo representaria a chamada “cláusula geral antiabuso”. Nesse caso, a expressão “dissimular” não teria o sentido próprio do Direito Privado, mas antes um sentido diverso⁶⁸: o contribuinte praticaria atos (válidos) que acabariam por conferir natureza jurídica diversa a outros atos, afastando, daí, a tributação.

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

67 A exemplo de Ives Gandra da Silva Martins. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro, in Valdir Rocha Oliveira (coord.), *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 125.

68 Cf. Marco Aurélio Greco. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, in Valdir Rocha Oliveira (coord.), *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 194.

Também o Governo Federal tentou dar ao dispositivo acima uma leitura mais ampla. Prova disso é que logo em seguida, com o intuito de regulamentar aquele dispositivo, editou a Medida Provisória n. 66, com o seguinte teor:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art.14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I – falta de propósito negocial; ou

II – abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Medidas Provisórias, nos termos do artigo 62 da Constituição Federal, são atos do Poder Executivo com força de lei, sujeitos ao exame *a posteriori* pelo Congresso Nacional, que decidirá pela sua conversão em lei, se for o caso.

Instado a se manifestar, o Congresso Nacional **rejeitou** os dispositivos acima. Ou seja: até hoje, o referido parágrafo único do artigo 116 carece de lei que o regule; o que se pode afirmar, por enquanto, é que o Congresso Nacional rejeitou as figuras do abuso de formas jurídicas e do propósito negocial, como propostas naquela Medida Provisória.

Andou bem o Congresso Nacional: não me parece que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seja fundamento sufi-

ciente para que se fale em abuso de formas jurídicas ou propósito negocial, no Brasil. As decisões administrativas acima referidas, ao invocarem tais fundamentos, carecem de base legal e por isso mesmo merecem repulsa.

Neste ponto, já fica claro que o abuso de formas e o propósito negocial não são institutos jurídicos previstos pelo legislador brasileiro; ao contrário, a rejeição da referida Medida Provisória é evidência de que as figuras são estranhas ao ordenamento.

Diante de tal posicionamento, resta a pergunta: de quais ferramentas dispõe o sistema legal brasileiro para enfrentar o planejamento tributário? É o que passo a responder.

4.2. A questão da consideração econômica no Brasil: rejeição histórica

Se é verdade que, na Alemanha, a consideração econômica é assunto já pacificado, com aplicação corriqueira e amadurecida desde a segunda metade do século passado, no Brasil o tema ainda é objeto de bastante polêmica.

Possivelmente influenciada pelas más experiências que esse instituto sofreu na década de 50, na Alemanha, por conta dos abusos da Teoria do Julgamento, a doutrina brasileira majoritária aparentemente não leva em conta o fato de que, naquele país, a consideração econômica foi posteriormente revista, não passando, então, de método teleológico de interpretação de que se serve o intérprete em seu esforço para a compreensão do comando do legislador.

Não obstante os argumentos de Rubens Gomes de Sousa, no sentido da aplicação da “interpretação econômica” aos casos em que o legislador tributário recorreu a preceitos de outros ramos do direito⁶⁹, bem como a voz de Amílcar de Araújo Falcão, a sustentar que “o que interessa ao direito tributário é a relação econômica”⁷⁰, a doutrina brasileira tende a alinhar

-se a Alfredo Augusto Becker, tido como a grande referência dos que se opõem ao instituto da consideração econômica⁷¹.

De acordo com o referido autor, a consideração econômica é responsável pela “demolição do que há de jurídico no direito tributário”, sendo o maior equívoco desse ramo do direito, já que destrói sua certeza e praticabilidade⁷². Para Becker, não existiria um legislador tributário distinto do legislador civil ou comercial⁷³. Ademais, conforme assinalava Gilberto de Ulhôa Canto, a teoria da consideração econômica, fruto de suposta vocação totalitária de Enno Becker, teria operado um efeito retrógrado na cultura jurídica, dada a distorção que teria provocado no “entendimento do que o Direito proclama, dos princípios fundamentais da tributação, como atividade rigorosamente vinculada”⁷⁴.

Antonio Roberto Sampaio Doria também apontava a rejeição da interpretação econômica da lei tributária pelo Direito brasileiro, já que este teria caráter legalista incompatível com o instituto⁷⁵. Para Sampaio Doria, o artigo 110 do Código Tributário Nacional revelaria que o legislador teria aceitado as premissas da prevalência econômica consagrada no Código Alemão, mas teria oposto “sérias restrições à admissibilidade de todas as consequências dela extraídas”⁷⁶. No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro asseverava que o Código Tributário Nacional “se apresenta tímido quanto à interpretação econômica”, não atingindo uma “fórmula geral de interpretação teleológica, aplicável aos diferentes problemas fiscais, como fazia a antiga legislação germânica”⁷⁷.

71 Cf. Johnson Barbosa Nogueira. op. cit. (nota 37), p. 44.

72 Cf. Alfredo Augusto Becker. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 118.

73 Cf. Alfredo Augusto Becker. op. cit., p. 110.

74 Cf. Gilberto de Ulhôa Canto. *Elisão e evasão*. In Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 16.

75 Cf. Antonio Roberto Sampaio Doria. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 96.

76 Cf. Antonio Roberto Sampaio Doria. Op. cit. (nota 77), p. 98.

77 Cf. Aliomar Baleeiro. *Norma de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 197-198, apud Aurélio Pitanga Seixas Filho. A elisão tributária e a interpretação econômica, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 67, 2006, p. 10.

69 Cf. Rubens Gomes de Sousa. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975, p. 373.

70 Cf. Amílcar de Araújo Falcão. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 99.

A consideração econômica, no Brasil, também foi alvo da crítica de Paulo de Barros Carvalho. Para o autor, a interpretação econômica de um fato seria própria aos economistas – tendo assumido o critério jurídico, o fato seria, exclusivamente, um fato jurídico, não cabendo ao direito valer-se de conceitos próprios a outras áreas⁷⁸. No mesmo sentido é o raciocínio de Ives Gandra da Silva Martins que, ao considerar impossível a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, pondera que “o direito tributário incide sobre o fato econômico, mas a interpretação que lhe pertine é necessariamente jurídica”⁷⁹.

Para Hugo de Brito Machado, a consideração econômica, conforme desenvolvida pela doutrina alemã, implica a negação do direito. De acordo com o referido autor, afastar os métodos de interpretação e integração para buscar o sentido da regra jurídica “só e exclusivamente tendo em vista os efeitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação” afetaria gravemente a segurança jurídica⁸⁰. Luciano Amaro, por sua vez, entende que a consideração econômica se choca com dispositivos da Constituição e do Código Tributário Nacional – não haveria espaço, no ordenamento brasileiro, para que o intérprete da lei tributária “transfigurasse” o instituto do direito privado, ou o ignorasse e o substituísse por outro, “a pretexto de que este produza maiores (ou menores) efeitos fiscais”⁸¹.

Ao também entender pela ausência de acolhida da interpretação econômica pelo direito tributário brasileiro, José Eduardo Soares de Melo sustenta que o sentido da lei deve ser desvendado exclusivamente a partir de conceitos e critérios eminentemente jurídicos, o que estaria em consonância, inclusive, com o princípio da estrita legalidade⁸².

78 Cf. Paulo de Barros Carvalho. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. In *Revista de Direito Tributário*, n. 97, p. 16.

79 Cf. Ives Gandra da Silva Martins. Elisão e evasão fiscal, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), op. cit. (nota 76), p. 130.

80 Cf. Hugo de Brito Machado. *Curso de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 68.

81 Cf. Luciano Amaro. *Direito tributário brasileiro*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 252-253.

82 Cf. José Eduardo Soares de Melo. Elisão e evasão fiscal, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), op. cit. (nota 76), p. 503.

Diante de tamanha rejeição ao instituto, pode parecer estranho que o tema seja retomado no presente estudo. Devo dizer que o faço convicto de que a recusa da consideração econômica é baseada em preconceito quanto a seu conteúdo, o que é plenamente explicável e justificável à luz dos exageros que foram acima reportados. Entretanto, a análise da legislação brasileira não me parece dar suporte àquela rejeição. Ao contrário, penso que se for entendida nos estritos termos que hoje se vêm acolhidos no Direito alemão, a consideração econômica em nada se contrapõe ao Direito brasileiro.

4.3. A consideração econômica no Brasil: por um resgate de seus fundamentos

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

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais, necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

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

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

os casos em que a hipótese tributária prevê a celebração de um negócio jurídico, ou um ato jurídico (de Direito Privado).

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

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

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

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

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

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

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

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

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

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

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

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

A evidência de que foi esta a inspiração do legislador brasileiro pode ser extraída da seguinte passagem do curso que Rubens Gomes de Sousa, autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, ministrou na Escola Livre de Sociologia e Política da Universidade de São Paulo, antes mesmo da promulgação daquele Código⁸³:

Em resumo, portanto, o problema das relações entre o Direito Tributário e o direito privado pode ser consubstanciado nesta fórmula: os institutos de direito privado são utilizados pelo Direito Tributário não como categorias jurídicas mas como categorias econômicas. Por isso se diz que, para o Direito Tributário, os atos e os negócios jurídicos são sempre fatos: o Direito Tributário encara o instituto jurídico do direito

83 Cf. Rubens Gomes de Sousa. *Curso de direito tributário*, 3ª aula, in *Revista de Estudos Fiscais*, n. 11, nov. 1948. p. 458-459.

privado não na sua natureza jurídica formal, não no que se refere à sua validade e à sua natureza jurídica, não no que se refere aos limites e à maneira pela qual a lei atribui efeitos jurídicos à manifestação de vontade ou ao ato ou fato jurídico, mas unicamente como categorias econômicas, *unicamente como fatos que demonstram ou que a lei pressupõe que demonstrem um fenômeno econômico que serve de base à imposição de um tributo* (grifo nosso).

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

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

4.4. O recurso à consideração econômica em casos de planejamento tributário

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

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

Assim, a circunstância de que situações econômicas geralmente surgem em determinadas *formas jurídicas* leva o legislador tributário, por vezes, a utilizar expressões presentes no Direito Privado na hipótese tributária. Esta é descrita por negócios ou formas jurídicas que, ao ver do legislador, seriam aquelas possíveis ou usuais para representar as circunstâncias econômicas vislumbradas pelo legislador para a tributação.

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

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

Por trás da consideração econômica, encontra-se, pois, o reconhecimento de que expressões idênticas empregadas em leis diversas não precisam necessariamente ser interpretadas igualmente: cada dispositivo deve ser interpretado à luz de seu contexto e à vista de suas relações com outros dispositivos, tendo em vista sua finalidade. A finalidade do Direito Tributário não se confunde com a do Direito Privado, o que implica – eis a síntese que a consideração econômica exige – reconhecer que, diante de finalidades diversas, expressões idênticas não precisam ter idêntico alcance⁸⁴.

Neste ponto, uma diferença fundamental com o modelo português, acima apontado: se em Portugal, há dispositivo exigindo que se dê à expressão empregada pelo legislador tributário sentido idêntico àquele que lhe foi conferido por outro ramo do Direito, no Brasil não existe dispositivo semelhante. O intérprete/aplicador não encontra, no Código Tributário Nacional, qualquer freio à sua busca do sentido do termo, inclusive com o recurso à consideração econômica.

Ora, em espaço onde a consideração econômica tem aplicação irrestrita, tornam-se mais raras as oportunidades de planejamento tributário. Estas se limitarão aos casos em que se conclua pela vinculação do tributo a figura de Direito Privado.

Se no modelo português, a regra será o vínculo à figura do Direito Privado, não vejo razão para entender que o mesmo raciocínio se estenda ao caso brasileiro. Daí, também, que se em Portugal o abuso de formas

84 Cf. Klaus Tipke e Heinrich Kruse. Op. cit. (nota 4), p. 104-105.

jurídicas se torna remédio fundamental para o combate do planejamento tributário, parece razoável entender que, no caso brasileiro, a introdução de semelhante regra traz mais efeitos nocivos que benéficos, já que implica a adoção de analogia – contrária à tradição brasileira – sendo de aplicação desnecessária, desde que bem compreendida a consideração econômica.

4.5. O planejamento tributário no Brasil: situações além da consideração econômica

Se o emprego da consideração econômica reduz em muito o campo do planejamento tributário, nem por isso se deve entender ser aquela a panaceia para todos os problemas que a questão oferece. Afinal, se é verdade que o Código Tributário Nacional se refere a “situações de fato”, não é menos exato que a hipótese tributária pode, igualmente, cobrir situações “jurídicas” (negócios jurídicos); em tais casos, não se presta a consideração econômica para dar por ocorrido negócio inexistente no âmbito civil, ou para desconsiderar negócio válido.

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

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

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

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

Tome-se o caso da expressão “propriedade”, empregada pelo constituinte na definição de competência dos municípios, no caso do IPTU. Não há

dúvida de que a expressão já foi regulada exaustivamente no direito privado.

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

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

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

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

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

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

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

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

Se a hipótese tributária contemplar um negócio jurídico (ou, o que dá no mesmo, se a presença de um negócio jurídico implicar a negação daquela), então resta investigar quais as ferramentas de que dispõe o intérprete/aplicador.

4.6. Abuso do direito e capacidade contributiva positiva

Primeiramente, um posicionamento claro pela negativa: não me parece acertado invocar o abuso do direito, ou o princípio da capacidade contributiva, como fundamentos suficientes para a contenção do planejamento tributário, se não há decisão do legislador tributário a esse respeito.

Com efeito, a ideia do abuso do direito como fundamentação para a contenção do planejamento tributário é defendida por Marco Aurélio Greco, para quem essa figura, originária do Direito Civil, espalha-se para outros campos e pode estender-se ao tema tributário, especialmente no que se refere ao direito à auto-organização⁸⁵.

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

85 Cf. Marco Aurélio Greco. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 181.

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

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

Daí o pensamento do autor: se até 2002 havia dúvida se o abuso do direito poderia ser invocado pelo Fisco para “desqualificação e subsequente requalificação fiscal do negócio ocorrido, para exigir o imposto que seria devido não fora o negócio lícito, mas abusivo”, o dilema teria sido ultrapassado, já que o abuso do direito passou a ser qualificado como ato ilícito, fazendo “desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos”⁸⁶.

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

Não é pacífico, na doutrina, se o abuso do direito pressupõe a intenção de prejudicar outrem. Haverá quem, partindo da noção de ato emulativo, localizará no abuso do direito tal intenção (*animus nocendi*)⁸⁷ e outros que entenderão que o abuso do direito pode existir mesmo sem a intenção, bastando que haja a forma culposa⁸⁸. Por último, surgirá quem defenda a teoria objetiva do abuso do direito, como o fez no Brasil Pedro Baptista Martins, o qual, baseando-se em Ripert, criticou os que exigem a concorrência do elemento subjetivo, para a caracterização do abuso do direito⁸⁹.

86 Cf. Marco Aurélio Greco. Op. cit. (nota 87), p. 199.

87 Cf. Louis Josserand. *De L'Esprit des Droits et de leur Relativité – Théorie de l'Abus des Droits*. Paris: Daloz, 1927, p. 341; Marcel Planiol. *Traité Élémentaire de Droit Civil* (atualizado por Georges Ripert e Jean Boulanger). 5. ed. Paris: LGDJ, 1950, t. I. p. 181.

88 Cf. Ambroise Colin e H. Capitant. *Cours Élémentaire de Droit Civil Français*. 8. ed. Paris: Daloz, 1935, t. II. p. 190.

89 Cf. Pedro Baptista Martins. *O abuso do direito e o ato ilícito*. 2. ed. (refundida). Rio

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

Para sustentar a tese do abuso do direito, Marco Aurélio se baseia em trecho de Serpa Lopes, dele inferindo que a sociedade seria a “credora da obrigação de não abusar”, conceito que estaria “em sintonia com a ideia de função social da propriedade contemplada no artigo 5º, XXIII, da CF/88, onde assume a feição de um dever individual e um direito da coletividade”⁹⁰.

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

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

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

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

Relevante é enfatizar que não basta a existência de capacidade contributiva para que surja a tributação; é papel do legislador escolher, dentre as

diversas hipóteses inseridas em sua competência, aquelas que darão azo à tributação.

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

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

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

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

Com efeito, admitindo-se – apenas para efeito argumentativo – que houvesse abuso do direito, a consequência seria a ilicitude do ato⁹¹. O legislador civil não prevê um fato substitutivo; a consequência do abuso é a ilicitude. Este pode continuar a produzir todos os seus efeitos, inclusive o dever de reparação. Essa consequência em nada se confunde com a pretensão de se requalificar o ato.

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

Ou seja: na França, o legislador acabou por denominar “abuso do direito” situação própria do Direito Tributário. É clara a tentativa de legi-

de Janeiro / São Paulo: Freitas Bastos, 1941, p. 235.
90 Cf. Marco Aurélio Greco. Op. cit. (nota 85), p. 182.

91 Cf. José Carlos Barbosa Moreira. Abuso do direito, in *Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil*, n. 26. Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 130.

timar a norma antiabuso, já que o abuso do direito é repellido em qualquer ordenamento jurídico. Ainda assim, logo se percebe que, sob o signo do abuso do direito, o que se tinha, na verdade, era uma referência a duas situações: aquelas em que um ato tinha um caráter fictício e as simulações.

Esta aproximação restritiva, entretanto, foi abandonada pela jurisprudência já em 1981, quando o Conselho de Estado decidiu que o dispositivo se aplicaria não somente às operações com caráter fictício mas igualmente àquelas que não pudessem ter sido inspiradas por qualquer outro motivo, senão o de eludir o imposto ou de atenuar os encargos tributários que o interessado teria suportado se ele não tivesse realizado tais operações⁹².

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

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

Article L64

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

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

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

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

92 Cf. Daniel Gutman. *Droit fiscal des affaires*. Paris: Montchrestien, l'extenso. 2010, p. 650-651.

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

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

Na Itália, o “abuso do direito” também serviu à aplicação de norma geral antiabuso. Tradicionalmente, a *Corte Suprema di Cassazione* italiana possuía posição firme quanto aos limites da licitude do planejamento adotado pelo contribuinte. No entender da Corte, que se orientava até então pela lógica da legalidade, apenas aqueles comportamentos definidos objetivamente como ilícitos por disposição legal vigente poderiam ser desconsiderados para fins tributários⁹³.

Em 2005, notadamente no julgamento n. 20816, a Suprema Corte italiana modificou sua posição quanto à matéria. A partir de então, a Corte passou a admitir a aplicação, no âmbito tributário, de conceitos do direito privado, como a fraude à lei e a nulidade contratual por falta de causa, para a desconsideração das operações realizadas pelo contribuinte em que não se verificasse outro motivo que não o fiscal⁹⁴.

Ainda no mesmo ano, a Corte italiana alterou novamente seu entendimento⁹⁵ e esposou a doutrina do abuso do direito, conforme desenvolvida, desde longa data, pela Corte Europeia de Justiça (especialmente no julgamento do caso *Halifax*) para a avaliação de planejamentos tributários⁹⁶.

93 Neste sentido, nota-se o julgamento n. 3.979, de abril de 2000, ou o julgamento n. 3.345, de março de 2002.

94 Cf. Ivan Vacca. *Elusione Tributaria: l'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna*, in *Neotepa – Periodico Ufficiale dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani*, n. 1, 2009, p. 26.

95 Julgamento n. 20.398 e n. 22.932, de 2005.

96 Cf. Ivan Vacca. *Op. cit.* (nota 96), p. 26.

De acordo com o novo posicionamento da Suprema Corte da Itália, o princípio comunitário do abuso do direito serviria como ferramenta útil para o intérprete identificar condutas abusivas relacionadas à evasão de tributos – o referido princípio, elaborado pela jurisprudência da Corte Europeia, supriria a ausência de uma norma geral antiabuso no direito interno italiano.

Em 2008, a Suprema Corte da Itália foi além e identificou o princípio do abuso do direito, enquanto norma geral antiabuso, na própria Constituição italiana, em seu artigo 53, que prevê o princípio da capacidade contributiva e a progressividade da tributação. Dispensou-se, assim, a necessidade de remissão ao direito comunitário europeu⁹⁷.

No Brasil, o instituto do abuso do direito, previsto pelo Código Civil, em nada se assemelha ao caso do planejamento tributário. Como referido, o legislador tributário não tratou do abuso do direito; não há dispositivo legal versando sobre os efeitos tributários do abuso do direito. A rejeição da Medida Provisória 66, acima referida, é eloquente neste sentido. Diante da ausência da figura do abuso do direito e de qualquer consequência tributária para sua constatação, evidencia-se o descabimento de se invocar tal figura para a contenção do planejamento tributário no Brasil.

4.7. Analogia e abuso de formas jurídicas

Melhor sorte não assiste a quem pretenda recorrer à figura do abuso de formas jurídicas. O entendimento preponderante é de que o dispositivo concernente ao abuso de formas jurídicas, em seu berço alemão, pode recair em analogia⁹⁸. Ele é visto, por alguns, como uma exceção expressa ao prin-

cípio da proibição da analogia⁹⁹. Importa estudar o cabimento da analogia em matéria tributária.

A analogia encontra seu fundamento na igualdade. É a extensão da norma a situações não contempladas em sua hipótese. Construída a norma, o intérprete/aplicador conclui que determinada situação não se encontra em seu campo de incidência, i.e., não é possível enquadrar a situação dentro do “sentido possível das palavras”; em vez de concluir pela não incidência, dá-se um passo seguinte, passando a se cogitar da extensão da norma ao caso não contemplado, com base na igualdade. Já não se busca descobrir qual era a vontade do legislador, mas se procuram estabelecer, *de similibus ad similia*, normas que o legislador logicamente deveria ter estabelecido, mas que não o foram¹⁰⁰.

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

Na matéria tributária, a analogia surge ainda com maior força, sustentada pelos “princípios gerais de direito tributário”, em especial a capacidade

97 Julgamento n. 30.055 e n. 30.057, de 2008.

98 Papier chega a desenvolver o raciocínio de que o dispositivo conteria uma ficção jurídica, ao equiparar uma situação ocorrida a outra, economicamente equivalente, sendo a última correspondente à hipótese tributária. (Cf. Hans-Jürgen Papier. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe*. Berlin: Duncker & Humblot. 1973. p. 198-199). Também Tipke e Kruse sustentam a natureza de ficção (cf. Klaus Tipke e Heinrich Wilhelm Kruse. *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*, vol. I. 14.

ed. Köln: Otto Schmidt. Folhas soltas – atualização 68, de outubro de 1992). Ainda que fosse uma ficção, as conclusões do presente estudo, com relação à sua admissibilidade no Brasil, sem previsão legal, seriam equivalentes.

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

100 Cf. Jean van Houtte. *Auslegungsgrundsätze im Internen und im Internationalen Steuerrecht*. Amsterdam: Internationales Steuerelementationsbüro. 1968. p. 11-28.

contributiva¹⁰¹: não seria aceitável que duas pessoas com capacidades contributivas equivalentes recebessem tratamento diverso exclusivamente porque uma adotou um caminho não contemplado pelo legislador.

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

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

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

Decorre daí que os fenômenos que serão submetidos à tributação nem de longe têm o condão de esgotar o universo de manifestações de capacidade contributiva. A presença de situação que revele, objetivamente, aque-

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

la capacidade, é condição necessária, mas não suficiente, para que se dê a imposição tributária. Não basta, pois, averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador. O exemplo do imposto sobre grandes fortunas, previsto constitucionalmente mas jamais instituído, evidencia a importância da decisão do legislador.

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

No direito comparado, encontrar-se-ão soluções até mesmo favoráveis ao emprego da analogia em matéria tributária, em claro prestígio ao valor veiculado pelo princípio da capacidade contributiva. É o caso do abuso de formas jurídicas, presente nos ordenamentos alemão e austríaco, acima examinado. Segundo explica Joachim Lang, a ordem jurídica alemã não contempla a proibição da analogia porque o princípio da segurança jurídica, de natureza formal, não pode prevalecer diante de princípios materiais do Estado de Direito¹⁰². O mesmo autor relata que naquele país sustentava-se a proibição da analogia em matéria tributária como sequência da proibição de analogia em matéria penal, mas essa opinião, prevalecente até a década de 80, foi afastada a partir do congresso anual de 1983 da Sociedade Alemã de Tributaristas (DStJG). Na opinião do referido jurista, também em matéria tributária existem princípios suscetíveis de analogia e o princípio da legalidade tributária não se vê ferido se o aplicador da lei corrige aquilo que ficou incompleto no texto da lei, contrariamente ao que se esperaria. Para ele, o preenchimento de lacunas por analogia corresponde ao princípio democrático, ao realizar a vontade do legislador democrático, que não se viu completada por falhas textuais. Segundo o raciocínio do professor alemão, ao preencher lacunas por meio de analogia, o aplicador da lei não fere o princípio da repartição de poderes, mas atua de modo

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

a “aprimorar” (*nachbessernd*), buscando a intenção do legislador¹⁰³.

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

Extrai-se daí a distinção entre os casos em que o raciocínio analógico, posto que estendendo a norma além do sentido possível das expressões utilizadas pelo legislador, ainda se encontra na intenção deste, diversamente daquelas situações que foram deixadas de lado. Ou seja: não seria qualquer analogia aceitável: o primado da legalidade não permite que o intérprete/aplicador substitua o legislador; a analogia se restringiria aos casos em que o legislador, posto buscando regular uma situação, fê-lo inadequadamente. A analogia, nesse caso, seria mera descoberta do sentido da norma, criada pelo legislador. Vogel explica que na Alemanha, onde se defende que por vezes seja cabível a analogia, ninguém entende que da analogia se possa criar um novo imposto (como seria o caso de um imposto sobre o vinho, por analogia ao vigente imposto sobre cerveja); a analogia, para seus defensores, seria apenas para o caso de “correções marginais” (*Randkorrekturen*), o que torna duvidoso se é caso de analogia ou de mera interpretação extensiva. Na sua argumentação, denomine-se ou não analogia, o fato é que o juiz deve buscar uma solução jurídica para os casos em que uma lei deixe uma questão jurídica em aberto. Caso a solução não surja a partir dos critérios interpretativos tradicionais, então se trazem valores que o legislador tenha exprimido em outro ponto da lei (ou de outra lei). Ele rejeita o argumento de que tal procedimento não poderia ir contra o contribuinte, já que isso poderia acontecer em qualquer questão jurídica (ou não seria uma questão jurídica)¹⁰⁴.

103 Cf. Joachim Lang, Op. cit. (nota 102), p. 153.

104 Cf. Klaus Vogel. Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in Josef Isensee e

Interessante pesquisa sobre a analogia no Direito Comparado foi feita por Klaus Tipke¹⁰⁵. São as seguintes as suas conclusões:

- na Austrália, admite-se a analogia em matéria tributária, como reflexo dos postulados de igualdade e justiça da tributação (DORALT/ RUPPE);
- na Suíça, por muito tempo se afirmou ser vedada a analogia, mas desde 1983 passou-se a admiti-la, já que a proibição da analogia não contrariaria o princípio democrático ou o princípio da determinação da hipótese tributária; os limites literais não trariam mais segurança jurídica; vedada estaria apenas a analogia para preenchimento de lacunas impróprias (decorrentes de falhas políticas) (LOCHER);
- embora se imagine que o direito britânico, por sua natureza de *case Law*, poderia ser mais livre, Tipke conclui que o direito tributário inglês (*statute Law*) é mais preso à literalidade que qualquer outro (*adherence to the statutory words; strict construction*). Esta tradição – que também foi adotada pelo Canadá e Austrália, embora ali rompida – remonta pelo menos à *Bill of Rights* de 1689, que proibiu a Coroa de exigir impostos sem a concordância do Parlamento. Por isso, presumia-se que a autorização não poderia ir além do que literalmente se extraísse do texto.
- Já nos Estados Unidos, a aplicação do Direito se dá com base em argumentos baseados em casos. Os tribunais tendem a “interpretações” largas, quando assim exige a finalidade da lei. No caso de dúvida quanto à finalidade, mantém-se uma interpretação literal. Não há limites teóricos precisos entre interpretação, preenchimento de lacunas e outras formas de integração;
- na França, literatura e jurisprudência admitem a analogia tanto favorável ao contribuinte como ao fisco, a fim de encontrar *um acte de bonne administration* (Trotabas). Marchesou denomina o dogma da interpretação estrita como uma imagem da ideologia liberal do século XIX, superada pelo pragmatismo dos juízes;
- na Bélgica, mantém-se a proibição da analogia, baseada em princípios da legalidade e da separação de poderes;

Paul Kirchhof (orgs.) *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV- Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung*. Heidelberg: C.F. Müller, 1990, p. 3-86 (52).

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

- na Itália, o tema é polêmico. Os que afirmam ser proibida a analogia baseiam-se na legalidade; os que defendem a analogia baseiam-se na igualdade e na capacidade contributiva; os juízes afirmam ser proibida a analogia, mas acabam por acatá-la sob o manto de interpretação extensiva;
- na Espanha, a Lei Geral Tributária veda a analogia gravosa, mas admite-se seu emprego para evitar a elusão fiscal;
- no México, o *Código Fiscal de la Federación* de 1977 exige a interpretação estrita da lei;
- nos Países Baixos, alguns autores veem no princípio constitucional da legalidade uma proibição de analogia, mas essa opinião é minoritária.

No Brasil, o tema da proibição da analogia gravosa é regulado positivamente pelo artigo 108, § 1º, do Código Tributário Nacional. Afinal, o artigo 146 da Constituição Federal inclui entre as funções da lei complementar (inciso II) *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*. Conforme já se viu ao se estudarem as fontes do direito tributário, a expressão “regular” não significa apenas regulamentar, mas também calibrar, i.e., resolver o tema quando duas limitações constitucionais ao poder de tributar entrem em conflito. A lei complementar exercerá seu papel ao regular o assunto, decidindo pela prevalência de uma ou outra.

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

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

Ou seja: diferentemente de outros sistemas jurídicos, o ordenamento brasileiro possui regra, com fundamento constitucional, a impedir que, em nome da igualdade, se exija tributo não previsto pelo legislador. Diante de uma situação fática, o intérprete/aplicador buscará a construção da norma

aplicável; concluindo pela não incidência, não é aceitável que, em nome da capacidade contributiva, se estenda a tributação, por analogia, a situação não contemplada pelo legislador.

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

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

4.8. Fraude à lei: descabimento de sua invocação

Melhor sorte não assiste a quem invoque o instituto da fraude à lei¹⁰⁶ como ferramenta para o combate do planejamento tributário, tendo em vista que esta não foi adotada pelo legislador tributário.

Com efeito, no Código Civil, a fraude à lei aparece junto com outras hipóteses de nulidade do negócio jurídico:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

- I – celebrado por pessoa absolutamente incapaz;
- II – for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;
- III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;
- IV – não revestir a forma prescrita em lei;
- V – for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;
- VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa;
- VII – a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

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

106 Sobre o tema, confira-se a clássica obra de Alvinho Lima, *A fraude no direito civil*, São Paulo: Saraiva, 1965.

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

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

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

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

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

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

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

4.9. A simulação como instrumento adequado para a contenção do planejamento tributário

Se o modelo brasileiro afasta o recurso ao abuso de formas jurídicas, ao abuso do direito e à fraude à lei, nem por isso se deve entender que o particular tem total liberdade, na estruturação de suas operações, com

vista à economia tributária. Já foi visto que a consideração econômica é ferramenta que – posto normalmente rejeitada pela doutrina – pode ser útil no tratamento da matéria. Mas também já se viu que há limites em seu emprego, já que muitas vezes o próprio legislador tributário se vincula a negócios jurídicos, de nada se prestando a consideração econômica para inibir o planejamento tributário. Para tais casos, resta ver o que o próprio Direito Privado oferece para conter práticas abusivas.

Como foi visto acima, a tradição brasileira baseia-se na prevalência da Legalidade. Forte na Jurisprudência dos Conceitos, o Direito Tributário impede cogitar tributação sem que ocorra o fato jurídico tributário.

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

A simulação é, com efeito, a abordagem clássica que se oferece ao combate ao planejamento tributário: o artigo 167 do Código Civil dá por nulo o negócio jurídico simulado, prevendo, ainda, o caso da simulação relativa (ou dissimulação), quando o ato que se dissimulou deve subsistir, se válido na forma e na substância¹⁰⁷.

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

O legislador civil optou por arrolar as hipóteses de simulação:

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

A última hipótese versa sobre casos grotescos, onde a dificuldade limita-se à questão probatória. Não se nega a ocorrência do negócio, mas

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

apenas se questiona sua data; é perfeitamente possível que se cogite de validade do negócio subjacente, desde que na data de sua efetiva ocorrência¹⁰⁸. Em matéria tributária, costuma cobrir os casos em que se produzem documentos, geralmente depois de ocorrido o fato jurídico tributário, com a finalidade de lhe dar roupagem jurídica mais conveniente.

Já o primeiro inciso apresenta a oposição entre aparência e realidade no aspecto subjetivo: um negócio *aparenta* transferir direito a alguém, mas o faz *realmente* a terceiro; como direitos se conferem ou se transmitem por negócios jurídicos, a hipótese há de prever um ato jurídico pelo qual o direito é transmitido a quem *realmente* se pretendia conferir. Haverá, pois, dois negócios: o simulado, inválido e o dissimulado, pelo qual *realmente* se conferem ou se transmitem os direitos. Na matéria tributária, podem citar-se as sociedades constituídas em nome de terceiros, como forma de assegurar o direito de opção pelo regime do SIMPLES¹⁰⁹: constatado que em verdade são outros os sócios daquela sociedade, deve-se investigar se os últimos participam de mais de uma sociedade, hipótese em que fica impossibilitada a opção por aquele regime de tributação.

Finalmente, o segundo inciso prevê mentira em declarações, confissões, condições e cláusulas. Como os negócios jurídicos pressupõem manifestações de vontade, se estas não forem verdadeiras não se dá por válido o próprio negócio jurídico. Essa é a forma mais difícil de identificar, já que há uma divergência entre a vontade exteriorizada em um documento e outra, igualmente exteriorizada¹¹⁰ mas desconhecida de terceiros. Ou seja: as partes no negócio combinam algo mas declaram coisa diversa. Há, em síntese, uma mentira. Essa é a hipótese quando as partes ajustam celebrar uma compra e venda e estão de acordo quanto à coisa e ao preço, mas as-

108 Cf. Humberto Theodoro Júnior. *op. cit.* (nota 107). p. 494.

109 Sistema de tributação simplificada que, dentre outros requisitos, apresenta limite no faturamento das empresas optantes; é corriqueiro que contribuintes, pretendendo enquadrar-se em tais limites, constituam diversas empresas, cada qual apresentando faturamento inferior àquele limite mas em conjunto representando capacidade econômica superior.

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

sinam documentos declarando que querem constituir uma sociedade, a qual não chega a contar com a *affectio societatis*, já que as partes não têm a intenção de juntar seus esforços com vistas à consecução do objeto social. Ou seja: as partes exteriorizam a existência daquela intenção, mas ela é falsa, já que diverso foi o entendimento entre as partes.

É igualmente neste espaço que surge a discussão quanto ao negócio sem causa¹¹¹: sendo esta elemento do negócio jurídico, se as partes não desejam os efeitos do negócio este se torna sem causa, invalidando-o, mais uma vez, por simulação. Ou seja: as partes declaram celebrar determinado negócio mas cuidam para que um dos efeitos deste não ocorra. Há uma mentira, uma simulação. Assim, se as partes celebram uma compra e venda, este negócio tem por efeito, de um lado, assegurar ao vendedor o recebimento do preço e ao comprador, a coisa; o sinalagma se revela a causa do negócio. Se, por outro contrato, as partes asseguram que a coisa não passará à propriedade do comprador (seja porque ele deve devolvê-la, ou entregar a terceiro, escolhido pelo vendedor), então a compra e venda é nula, simulada, já que contém declaração não verdadeira: as partes declaram celebrar uma compra e venda mas não quiseram que seus efeitos se aperfeiçoassem.

Não é o caso, por outro lado, do negócio jurídico indireto. Neste, ocorre o negócio e as partes desejam seus efeitos; na verdade, foi justamente o fato de tais efeitos serem equivalentes aos de outro negócio (o direto) que fez as partes optarem pelo negócio indireto¹¹². Eis um caso que a Jurisprudência dos Conceitos, limitada à simulação, parece enfrentar dificuldades.

5. UMA TENTATIVA DE COMPARAÇÃO: ALEMANHA, PORTUGAL E BRASIL

É chegado o momento de uma análise comparativa dos modelos alemão, português e brasileiro acerca do tema do planejamento tributário.

111 Cf. Salvatore Pugliatti, *La simulazione dei negozi unilaterali*, in *Diritto civile, Mé-todo – Teoria – Prática, Saggi*: Milano, 1951 *apud* Aurelio Gentili, *In Contratto Simulato*. Teorie della Simulazione e Analisi Del Linguaggio. Napoli: Eugenio Jovene. 1982. p. 25

112 Cf. Tullio Ascarelli, *O negócio jurídico indireto*, Lisboa: Jornal do Foro, 1965.

Constata-se, de imediato, que, em todos os ordenamentos pesquisados, é comum a preocupação do legislador com o tema do planejamento tributário. Embora todos reconheçam a liberdade do contribuinte, a existência de situações limítrofes exige atitude por parte do legislador ou da jurisprudência. As soluções não foram idênticas.

Seja por razões históricas, seja pela abrangência do tratamento, o modelo alemão merece a primeira atenção. Ali se verificou o desenrolar da consideração econômica como ferramenta eficaz para desconsiderar estruturas abusivas por parte do contribuinte. Apesar dos atropelos iniciais, o instituto acabou por se revelar ferramenta fundamental no combate ao planejamento tributário já que ao reconhecer que a hipótese tributária contempla fenômenos econômicos, não necessariamente negócios jurídicos, a forma destes se torna irrelevante para a captação daqueles. Mesmo em tal cenário, o legislador tributário tomou o cuidado de reconhecer que, por vezes, a lei se vincula a negócios jurídicos, sendo relevante, portanto, o recurso às figuras da simulação e do abuso de forma, como ferramentas residuais para o combate do planejamento tributário.

Em Portugal, a lição do homenageado revelou que a consideração econômica encontra emprego bastante restrito, dada a prevalência do direito privado. Não causa surpresa, em tal cenário, que se faça necessária a introdução da figura do abuso de formas jurídicas, já que o mero recurso à simulação não é suficiente para o combate de estruturas arrojadas de planejamento.

Finalmente, no caso brasileiro, viu-se que, não obstante o preconceito de boa parte da doutrina, a consideração econômica pode ser ferramenta eficaz para o combate ao planejamento tributário. Diante dessa circunstância, parece desnecessário o recurso à figura do abuso de formas jurídicas, estranha ao ordenamento brasileiro – como de resto, o seria o chamado “propósito negocial”. A simulação, figura tradicional do direito privado, tem sido relegada pela jurisprudência, afeita ao modismo de invocar estruturas estranhas à tradição brasileira; um reexame dos casos recentemente julgados revela que a consideração econômica, de um lado, e a simulação, de outro teriam sido suficientes para afastar as figuras abusivas. Por outro lado, inexistente a simulação, o contribuinte tem o direito ao planejamento tributário nas circunstâncias em que não seja possível a consideração econômica.

6. LIMITES CONSTITUCIONAIS AO COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A análise do sistema tributário brasileiro impõe, ademais, que se diga que existem limites a serem observados pelo legislador caso venha, à semelhança das soluções adotadas em outros ordenamentos, a admitir a desconsideração de negócios jurídicos, quando estes fossem celebrados unicamente com a finalidade de evitar a incidência de um tributo.

6.1. A legalidade veda a analogia

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

É importante que se ressalte que a Legalidade, no ordenamento brasileiro, se reveste de maior rigor que seus pares estrangeiros: no caso brasileiro, não basta que o legislador autorize uma tributação; ele deve – ele mesmo – prever todas as circunstâncias para o surgimento da obrigação tributária.

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

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

6.2. A legalidade não impede a desconsideração

Diversa é a situação, entretanto, se eventual dispositivo legal vier a permitir que alguns dados fáticos, porque abusivos, sejam desconsiderados.

Não seria caso de substituição de fato ocorrido por outro imaginário; mas mera abstração de alguns fatos, juntando-se os elementos fáticos que sobram. Se a autoridade administrativa for capaz de demonstrar, a partir dos elementos fáticos restantes, que estes denotam a existência de outro negócio jurídico, então este não terá sido criado pela autoridade, mas apenas revelado, a partir de fatos efetivamente ocorridos. Se estes fatos correspondem à hipótese tributária, então haverá a tributação.

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

6.3. Fatos abusivos

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

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

Um exemplo onde se poderia cogitar da aplicação da norma antiabuso que seria tolerada no ordenamento brasileiro seria o seguinte; tendo em vista que a legislação tributária exige que os negócios entre partes ligadas sejam feitos a valor de mercado, sob pena de caracterizar distribuição disfarçada de lucros, determinada pessoa jurídica aliena, a valor de custo, bem de seu ativo a seu sócio sob a rubrica de redução de capital (art. 22 da Lei 9.249/1995). A redução de capital ocorre e o bem é alienado ao sócio. Este, depois de ser proprietário do bem, aliena-o a valor de mercado, apurando ganho de capital. Não há – note-se – indício de simulação. Considere-se

que a pessoa jurídica, em virtude da redução de capital, vê-se imediatamente com seu crédito comprometido, de modo que o sócio, tão logo tenha alienado o bem, aumenta novamente o capital da pessoa jurídica, agora com o total do preço de seu negócio. Seria o caso de se dizer abusiva a redução de capital, já que ela foi feita com a única finalidade de afastar a incidência do imposto, atuando mesmo em prejuízo do interesse da pessoa jurídica. Pois bem: se a redução de capital foi abusiva, poderia ela ser desconsiderada. O que sobraria? Uma alienação de bem da pessoa jurídica a seu sócio, a valor de custo, sem a rubrica de redução de capital. Ora, como a regra é que a alienação deve ser feita a valor de mercado, é imediata a possibilidade de se aplicar a regra da distribuição disfarçada de lucros.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.4. Liberdade de iniciativa e autonomia privada

Não são só Legalidade e Capacidade Contributiva que concorrem na aplicação da norma geral antiabuso. Importa ver que esta pode atingir todo o ordenamento.

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

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

6.5. Segurança jurídica e Estado de Direito

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

A prova da finalidade de um ato é das matérias mais complexas no Direito. Nem por isso se pode condenar lei que exija tal prova. Em matéria penal, por exemplo, a prova do aspecto subjetivo (dolo) é regra e não se alega seja a segurança jurídica ofendida por tal exigência. No caso da norma antiabuso, cabe a seu aplicador provar a ocorrência dos seus requisitos, i.e., demonstrar que o ato desconsiderado tinha a finalidade ali prevista.

Claro está que o legislador ordinário pode arrolar indícios que, uma vez presentes, criam a presunção de tal finalidade. É assim que se tentou, por meio da já citada Medida Provisória 66, identificar na falta de propósito negocial o indício de que o ato foi praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário. Desde que razoáveis, presunções legais são instrumento adequado para dotar o fisco de critérios para desconsiderar atos ou negócios jurídicos. Têm a seu favor, ademais, a vantagem de tornar mais objetiva a aplicação da norma geral, já que o

contribuinte passa a conhecer, de antemão, quais as circunstâncias que darão azo à desconsideração.

7. CONCLUSÃO

Da análise do Direito Comparado, verificou-se que o mesmo problema – o planejamento tributário – recebe soluções diversas. Diagnosticou-se, no caso brasileiro, de um lado, o inaproveitamento da consideração econômica, rejeitada pela doutrina sem que se identifiquem fundamentos convincentes para seu afastamento. Ao contrário, parece que a consideração econômica, a exemplo do seu atual estágio na Alemanha, poderia ser empregada no Brasil. Diverso é o caso de Portugal, cuja Lei Geral Tributária dificulta o emprego da consideração econômica, dando prevalência às formas de direito privado.

Por outro lado, mostrou-se que, mesmo na Alemanha, o abuso de formas jurídicas – caso de analogia – é de emprego restrito; evidenciou-se que não seria o caso português, onde o instituto parece mais útil.

Finalmente, mostrou-se que no Brasil, afastada a consideração econômica, somente há o recurso à simulação, como forma de contenção do planejamento tributário.

Apresentada tal comparação, passou-se a investigar se seria possível, no Brasil, a adoção de uma norma geral antiabuso, a exemplo de seus pares no Direito Comparado. Tal norma – como no caso alemão – seria de emprego raríssimo, já que apenas teria cabimento nos casos em que a consideração econômica e a simulação já não dessem resposta satisfatória.

Examinando o ordenamento jurídico brasileiro, a conclusão é pela possibilidade de introdução de uma tal norma. A norma antiabuso não pode, entretanto, revestir-se de caráter analógico, em face do Princípio da Legalidade. Em nenhum caso, portanto, se tolerará que a desconsideração resulte em substituir um fato ocorrido por outro inventado. Da desconsideração resultará, quando muito, uma nova avaliação dos fatos não desconsiderados, aplicando-se sobre estes a lei tributária.

A desconsideração apenas cabe em casos abusivos. Como a norma antiabuso se justificaria pelo princípio da igualdade, somente caberia falar em abuso quando o efeito do planejamento tributário resultasse

em tratamento anti-isonômico, não justificado por qualquer valor constitucional.

Concluo o presente estudo renovando meus protestos pelo mais alto empenho do Prof. Diogo Leite de Campos na pesquisa do Direito Tributário. Suas lições constituem pontes para o intercâmbio de estudos em Brasil e Portugal.