



orgs.

*Juliano Souza de
Albuquerque Maranhão*

Samuel Rodrigues Barbosa

O FIM da dogmática jurídica?

*Estudos em homenagem
aos 80 anos do Professor
**TERCIO SAMPAIO
FERRAZ JUNIOR***





Sumário

Apresentação	13
---------------------------	----

SEÇÃO 1 ENCONTROS

1. Tercio, meu bom Amigo	17
<i>Eros Roberto Grau</i>	

2. Curso noturno	19
<i>Eugênio Bucci</i>	

3. Monsieur Tercio, o philosophe	25
<i>Herbert Covre Lino Simão</i>	

SEÇÃO 2 PENSAR O DIREITO

4. Qual o futuro da dogmática jurídico-penal?	59
<i>Ana Elisa Liberatore S. Bechara</i>	

5. Legalidad y constitucionalidad	91
<i>Andrés Ollero</i>	

6. Apontamentos sobre regras de calibração: um diálogo com Tercio Sampaio Ferraz Jr.	113
<i>Celso Lafer</i>	

7. Pode a dogmática jurídica ter um fim?.....	141
<i>Claudia Roesler</i>	
8. A mentira como possível linguagem do governante.....	165
<i>Elza Antonia Pereira Cunha Boiteux</i>	
9. Direito como prática argumentativa: a argumentação jurídica tópico-retórica entre a zetética e a dogmática.....	181
<i>Fabiana O. Pinho</i>	
10. Direito e descolonização: Reflexões sobre a Teoria do Estado e a Teoria da Constituição na Periferia do Capitalismo.....	201
<i>Gilberto Bercovici</i>	
11. A vingança estatal como fonte de (in)justiça: o caso de Tiradentes.....	225
<i>Ignacio Maria Poveda Velasco</i> <i>Caio Morau</i>	
12. O passado como construção da memória: "realidade" como relato dominante.....	241
<i>João Maurício Adeodato</i>	
13. Belário ou Tercio Sampaio Ferraz Jr.....	259
<i>Joaquim Falcão</i>	
14. O poder judiciário brasileiro entre o passado e o futuro.....	273
<i>José Antonio Dias Toffoli</i>	
15. A importância dos clássicos no Direito.....	297
<i>José Reinaldo de Lima Lopes</i>	
16. O que eu pude entender de tudo isso (fragmentos sobre o direito à metamorfose).....	313
<i>José Rodrigo Rodriguez</i>	
17. "O importante é que emoções eu vivi": razão e emoção no juízo particular.....	321
<i>Juliano Maranhão</i>	
18. Dogmática e jurisdição constitucional solidária.....	331
<i>Luiz Edson Fachin</i> <i>Thaís Sampaio da Silva Machado</i>	
19. Os cadáveres ilustres e o problema da legitimidade jurídico-política.....	347
<i>Mara Regina de Oliveira</i>	
20. Informática e democracia direta: dirigida por quem?.....	369
<i>Mario G. Losano</i> <i>Tradução: Mário Augusto D'Antonio Pires</i>	
21. Os sentidos do Estado de Direito e a evolução do Estado da perspectiva da Teoria do Estado.....	387
<i>Nina Ranieri</i>	
22. Interpretação jurídica e violência simbólica: "afinidades eletivas" entre a sociologia de Pierre Bourdieu e a dogmática hermenêutica de Tercio Sampaio Ferraz Jr.....	413
<i>Orlando Villas Bôas Filho</i>	
23. A educação jurídica num mundo globalizado: o sentido de criar sentidos.....	449
<i>Ronaldo Porto Macedo Junior</i>	

24. Controle do ativismo judicial por meio de limites à discricionariedade judicial?.....469
Ricardo Villas Bóas Cueva
25. Notas de um leitor intrigado.....483
Samuel Barbosa
26. Da necessidade de um novo retorno a Vico para renovar a dogmática jurídica: por um pensamento archôntico, extra-humanista e mitopoético.....493
Willis Santiago Guerra Filho
Paola Cantarini

SEÇÃO 3

PERCURSOS DA DOGMÁTICA

27. Concorrência e guerra fiscal do ICMS após a lei complementar 160/17.....509
*Fernando Facury Scaff**
28. A abordagem dogmática da dicotomia "direito público – direito privado" no direito administrativo brasileiro.....525
Fernando Menezes de Almeida
29. Decisões transitadas em julgado com fundamentos constitucional e legal: limites para ação rescisória.....541
Flávio Luiz Yarshell
30. O aspecto espacial do IPVA.....553
Humberto Ávila
31. Cláusulas Gerais Antiabuso e Analogia Gravosa no Direito Tributário.....573
Luís Eduardo Schoueri
Ricardo André Galendi Júnior

32. Dogmática jurídica e supremacia da Constituição.....595
Marco Aurélio Mello

33. Sigilo de Dados e Proteção de Dados Pessoais na jurisprudência do STF: síntese da trajetória de um direito fundamental.....605
Paula Pedigoni Ponce
Rafael Mafei Rabelo Queiroz

34. Coerência e completude no Direito Internacional Privado, enquanto questão da Teoria Geral do Direito.....623
Gustavo Ferraz de Campos Monaco

SEÇÃO 4

UM DIÁRIO ALEMÃO (EXCERTOS)

- Um Diário Alemão (Excertos).....651

Cláusulas Gerais Antiabuso e Analogia Gravosa no Direito Tributário

Luís Eduardo Schoueri¹

Ricardo André Galendi Júnior²

1. Introdução

Tércio Sampaio Ferraz Jr. é um Mestre de gerações. Poucos Professores influenciaram de maneira tão decisiva a formação dos alunos das Arcadas nas últimas décadas. Pessoalmente ou por intermédio de seus escritos, ele já apresentou a teoria geral do direito a milhares de acadêmicos, a partir de uma obra consistente e libertadora.

Em que pese a intensa e sempre vanguardista produção teórica, o homenageado nunca deixou de se ocupar de questões dogmáticas de relevância mais imediata. Ao contrário, sua obra se espria por diversas áreas do direito público e privado, conciliando, de um lado, a tranquilidade de um jurista acostumado aos grandes temas e, de outro, o aprofundado domínio técnico que normalmente só se espera de um especialista. Em particular, no direito tributário, a contribuição do Professor Tércio Sampaio Ferraz Jr. é relevantíssima, e muito valorizada pela comunidade jurídica.

O presente artigo trata das chamadas cláusulas gerais antiabuso (*General Anti-Avoidance Rules* – “GAARs”) e tem o propósito singelo de evidenciar que sua aplicação implica necessariamente a integração do

¹ Professor Titular de Direito Tributário e Chefe do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Vice-Presidente e Pró-Reitor de Pós-Graduação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e Vice-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF).

² Doutorando em Direito Tributário Internacional e Europeu pela Universidade de Maastricht. Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela FDUSP. Especialista em Tributação Internacional pelo IBDT.

ordenamento. A escolha do tema é oportuna, pois este, além de exigir a articulação com categorias de teoria geral do direito, já foi objeto de artigos específicos do homenageado³.

A relevância prática da discussão é também evidente. Na jurisprudência administrativa, tem-se observado a tendência de se integrar a legislação tributária, recorrendo-se à analogia gravosa, sem se admitir que isso é feito⁴. Recorre-se invariavelmente a uma multiplicidade de doutrinas antiabuso estrangeiras, que não encontram base legal no ordenamento brasileiro e, mais que isso, violam regras constitucionais e a dicção expressa do próprio Código Tributário Nacional ("CTN").

O artigo situa a questão da aplicação destas doutrinas estrangeiras no direito brasileiro, e evidencia sua ilegalidade. Antes de se proceder ao exame do ordenamento brasileiro, é preciso esclarecer de que cuidam as GAARs e de que maneira elas operam (item 2). Em seguida, aponta-se quais são as regras constitucionais e da legislação complementar que restam violadas pela aplicação de tais doutrinas (item 3). Finalmente, evidenciam-se duas impropriedades doutrinárias, que têm assegurado a aplicação tácita da analogia gravosa (item 4).

2. Estrutura das normas gerais antiabuso na experiência internacional

Existe uma multiplicidade de teorias para designar o que o "abuso" significa, em direito tributário⁵. De maneira geral, o que se observa é

³ Cf., e.g., FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e elisão tributária. *RFDT*, v. 96, 2018, pp. 9-21; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil, *RFDT*, n. 48, 2010, pp. 9-25. Também em sua obra de referência, cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.2.2.3.

⁴ Cf., com exemplos, SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. "As Vicissitudes do Tratamento do Ágio na Jurisprudência Administrativa". In: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo. (Org.). *Direito Tributário - Os 30 anos do sistema tributário nacional na Constituição: Estudos em Homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Recife: Ed. dos Organizadores, 2018, pp. 341-377.

⁵ Dentre os principais trabalhos recentes sobre o tema, veja-se OSTERLOH-KONRAD, Christine. *Die Steuerumgehung: Eine rechtsvergleichende und rechtstheoretische Analyse*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2019; SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016; CORNU, Laurence. *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique: les limites imposées par les principes généraux du droit*, Zurich: Schulthess, 2014.

que o "abuso", genericamente compreendido, pode ser identificado como a exploração do texto da lei em prejuízo de sua finalidade. Assim definido, o "abuso" é, portanto, sempre combatido mediante a integração do ordenamento.

Klaus Vogel ensina que, se o juiz pudesse, sem qualquer limitação, interpretar dispositivos legais para além dos sentidos possíveis do texto, o problema do abuso simplesmente não existiria. No entanto, como o juiz se encontra limitado à interpretação da lei tributária em sentido estrito (ou seja, no âmbito do sentido possível das palavras), então existem casos em que o exercício da autonomia privada dos contribuintes pode levar a resultados que não seriam "justos" do ponto de vista tributário⁶.

A restrição da interpretação ao sentido possível das palavras é considerada um "bem coletivo"⁷ da metodologia alemã, e encontra ampla acolhida doutrinária e jurisprudencial no Brasil⁸. Em matéria tributária, não se tem notícia da defesa de outro limite à interpretação no direito brasileiro, observando-se, também na jurisprudência, a prevalência deste critério⁹. Ferraz Jr. dá notícia da utilização de outro critério no direito suíço, em que "a 'descoberta' da *ratio legis* ainda é pura interpretação

⁶ VOGEL, Klaus. *Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht*, *StuW*, Nr. 62, 1985, p. 372.

⁷ RAUBER, Jochen. *Strukturwandel als Prinzipienwandel*, Berlin: Springer, 2018, p. 523. Utilizando-se do sentido possível das palavras, cf., dentre muitos outros, LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 322; BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 21; WERNSMANN, Rainer. „§ 4“. In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 62; VOGEL, Klaus. *Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht*, *StuW*, Nr. 62, 1985, p. 371; KLATT, Mathias. *Theorie der Wortlautgrenze*, Baden-Baden: Nomos, 2004, p. 20; HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22a ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, § 3, Rn. 27.

⁸ Em matéria tributária, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 756; ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 518; ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006, pp. 217-219; TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 34; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 97; BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*, São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 66; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

⁹ Cf. GALENDI JR., Ricardo André. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*, São Paulo: IBDT, 2020, pp. 65-76.

e não integração”¹⁰ – o que certamente afetou o desenvolvimento peculiar do direito tributário naquele sistema¹¹.

As GAARs têm por escopo, portanto, autorizar o intérprete a abandonar a interpretação da lei e proceder à integração do ordenamento. Sua existência decorre da intenção de se permitir ao intérprete colmatar lacunas (“*fill in gaps*”) que o legislador teria falhado em antever no momento da produção dos textos relevantes¹². Por exemplo, a doutrina alemã reconhece que o § 42 do *Abgabenordnung* – que veicula a GAAR do sistema alemão – seria uma exceção ao princípio da vedação à analogia gravosa¹³, tendo-se chegado a esta conclusão também em reunião da Sociedade Alemã de Tributaristas (DStJG)¹⁴, realizada em 1982. A integração inicia-se ao se concluir por uma certa insuficiência da interpretação no caso concreto¹⁵, e pode significar,

¹⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.3.1.1. Sobre o “*Wertung des Gesetzes*”, utilizado no direito sulço, cf. GALENDI JR., Ricardo André. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*, São Paulo: IBFD, 2020, pp. 69-70 e 264-268. Cf. também LOCHER, Peter. Abschied von der “*Steuerumgehung*”, *ASA*, vol. 87, n. 4, 2018, pp. 159-178; BEHNISCH, Urs; OPEL, Andrea. Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, *ZBJV*, vol. 145, 2009, pp. 503-581; VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts*, 2ª Ed., Bern: Haupt, 1988, p. 34.

¹¹ Cf., sobre as distintas correntes hermenêuticas, LOCHER, Peter. Abschied von der “*Steuerumgehung*”, *ASA*, vol. 87, n. 4, 2018, p. 162. Cf., também, BLUMENSTEIN, Ernst. Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung, *ASA*, n. 8, 1939/1940, p. 161; BLUMENSTEIN, Ernst. Steuerumgehung und Steuerhinterziehung, *ASA*, n. 14, 1945/1946, pp. 273; HÖHN, Ernst. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, *StR*, n. 18, 1963, p. 395; VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts*, 2. Ed., Bern: Haupt, 1988, pp. 47-55.

¹² MITROYANNI, Ioanna. “European Union”, In: LANG, Michael, et. al., *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Amsterdam: IBFD, 2016, sec. 2.1.

¹³ Cf. HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2/2008, p. 170; ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22a ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, § 5 Rz. 57-74; LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018, p. 197; DRÜEN, Klaus-Dieter. Untermehmerfreiheit und Steuerumgehung, *StuW*, 2008, p. 162. Mais detalhadamente sobre a questão, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 784.

¹⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht*, DStG 5, Köln: Otto Schmidt, 1982, p. 3.

¹⁵ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, Köln: Otto Schmidt, 1993, p. 1326.

grosso modo, tanto a redução teleológica de um dispositivo quanto a sua extensão por analogia¹⁶.

No primeiro caso, tem-se um dispositivo benéfico, de cuja incidência o sujeito busca se utilizar em uma dada situação. Apesar de a conduta estar coberta pela literalidade do dispositivo, entende-se que ela contraria a finalidade da lei, tendo o sujeito buscado abusivamente realizar a hipótese descrita na norma em abstrato (“*Tatbestanderschleichung*”)¹⁷. Neste caso, combate-se o pretense abuso mediante redução teleológica, negando-se a aplicação da lei a uma situação que é claramente coberta por sua literalidade¹⁸. O intérprete corrige a lei, eliminando hipótese em que sua aplicação seria evidente.

No segundo caso, o sujeito busca a não incidência da hipótese tributária, e explora uma lacuna no ordenamento. Apesar de a conduta praticada não estar coberta pela literalidade do dispositivo, entende-se que ela contraria a finalidade da lei, tendo o sujeito buscado abusivamente evitar a hipótese descrita na norma em abstrato (“*Tatbestandsumgehung*”)¹⁹. Neste caso, o pretense abuso é combatido mediante analogia, aplicando-se a lei a uma situação que claramente não é coberta por sua literalidade. O intérprete corrige a lei, acrescentando-lhe hipótese que não é coberta por seu texto.

As GAARs, argumenta-se, seriam regras que promoveriam a integridade do ordenamento, considerando-se as limitações inerentes à capacidade do legislador de antecipar todas as transações possíveis aos contribuintes²⁰. Haveria, portanto, uma lógica de oneração dos sujeitos, subjacente às regras tributárias, que deveria ser preservada, ainda que em prejuízo da letra da lei²¹. Por isso, a aplicação de uma GAAR pressupõe uma finalidade, relativa à repartição do ônus tributário (sem prejuízo

¹⁶ Cf. FISCHER, Peter. “§ 42”, In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 62.

¹⁷ OBERHEIDE, Ralf. *Die Bekämpfung der Steuerumgehung*, Frankfurt: Peter Lang, 1998, p. 29

¹⁸ DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 12.

¹⁹ OBERHEIDE, Ralf. *Die Bekämpfung der Steuerumgehung*, Frankfurt: Peter Lang, 1998, p. 29

²⁰ KREVER, Richard. “General Report”, In: LANG, Michael, et. al., *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Amsterdam: IBFD, 2016, sec. 1.1.

²¹ WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, p. 160 e ss.

da consideração à função indutora eventualmente presente), e que de forma alguma se resume à mera finalidade arrecadatória.

As desvantagens da aplicação de uma GAAR são evidentes e longamente descritas pela doutrina. Krever aponta que os problemas mais frequentemente mencionados são a insegurança para os contribuintes e a injustiça resultante de sua aplicação seletiva²². Como uma GAAR somente pode ser aplicada depois do fato, os contribuintes não logram fazer investimentos com a previsão correta dos ganhos a serem auferidos após a tributação, que é uma expectativa essencial para a alocação eficiente de capital em qualquer economia de mercado. Existe, portanto, um conflito entre, de um lado, a pretensa integridade do ordenamento, que pressupõe um ordenamento coerente, sistematicamente orientado por finalidades fiscais, e, de outro, a insegurança decorrente da sua aplicação. A insegurança seria um “preço a ser pago” pela integridade prometida pela aplicação da GAAR²³.

Com efeito, buscar definir o “abuso”, em matéria tributária, não é mais que uma tentativa de se circunscreverem as condições mediante as quais se permite ao juiz abandonar os métodos interpretativos e utilizar-se de métodos integrativos²⁴. A partir de uma perspectiva comparada, Vogel afirma que o mesmo se poderia dizer em relação às teorias do abuso conhecidas do direito continental europeu e a formulações como o “*substance over form*” do *common law*: todas estas abordagens cuidariam justamente da fronteira entre a interpretação e a integração.

A dicção de algumas GAARs observadas na experiência internacional, principalmente em países de *common law* e em países de tradição híbrida, não pode confundir a adequada compreensão da natureza destas cláusulas. Algumas GAARs adotam a forma de “regras de reconstrução”²⁵. Estas regras autorizam as autoridades tributárias a identificar

²² KREVER, Richard. “General Report”, In: LANG, Michael, et. al., *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Amsterdam: IBFD, 2016, sec. 1.1.

²³ KREVER, Richard. “General Report”, In: LANG, Michael, et. al., *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Amsterdam: IBFD, 2016, sec. 1.1.

²⁴ Cf. VOGEL, Klaus. *Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht*, *StuW*, Nr. 62, 1985, p. 372.

²⁵ Regras deste teor são comuns em países de sistema de *common law* ou de sistema híbrido. Krever menciona as regras de Austrália, Canadá, Índia, África do Sul, Estados Unidos e Reino Unido como exemplos. KREVER, Richard. “General Report”, In: LANG, Michael, et. al., *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the*

transações cujo propósito seria a obtenção de uma vantagem tributária, e então recomputar os tributos devidos pelo contribuinte com base em uma transação hipotética, que, em sua visão, seria implementada pelo contribuinte, não fosse a vantagem tributária buscada. Outras regras determinam que a aplicação do direito leve em conta a substância da transação, em detrimento de sua forma jurídica – o que também é uma forma de “reconstrução”. O que importa, é que todas estas regras geram, nas palavras de Tipke, o “efeito de analogia”²⁶, estendendo-se a aplicação da regra a uma hipótese que por ela não é prevista. Não existe qualificação de fatos jurídicos sem referência a uma norma jurídica, de modo que mesmo esta “reconstrução” terá sempre em mente a hipótese tributária, conformando-se os fatos de modo a tornar possível a incidência da norma. Também as regras de reconstrução engendram a integração do ordenamento, ou seja, também demandam a analogia ou a redução teleológica para sua aplicação. GAARs não criam fato gerador de tributo. Elas não constituem uma hipótese tributária autônoma, e sua aplicação invariavelmente de uma norma tributária que as precede.

As GAARs prestam-se, portanto, a descrever o “gatilho” da integração, ou seja, a enunciar as hipóteses em que será permitido ao intérprete recorrer à integração, seja ela mediante redução teleológica, seja ela mediante o emprego de analogia. Tais normas gerais pretendem domesticar as hipóteses de “abuso”, abstratamente compreendido, vertendo em dogmática os seus elementos caracterizadores. Descrever o que é o abuso é, pois, descrever o que é este “gatilho” que justifica a migração do intérprete rumo à atividade integrativa.

Diversos trabalhos de direito comparado têm buscado identificar elementos comuns a GAARs presentes nos vários ordenamentos²⁷. Em geral, elas apresentam uma combinação de elementos objetivos (como

Post-BEPS Tax World, Amsterdam: IBFD, 2016, sec. 1.2. Para uma discussão sobre a regra alemã, cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22a ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, § 5 Rz. 120. No mesmo sentido, cf. TAPPE, Henning. *Die Begründung von Steuergesetzen*, Münster: Tese de livre-docência, 2012, p. 172.

²⁶ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, pp. 1670-1671.

²⁷ Para uma coletânea contendo relatórios de diversas jurisdições, cf. LANG, Michael, et. al., *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Amsterdam: IBFD, 2016. Com elementos de direito comparado, cf., também, OSTERLOH-KONRAD, Christine. *Die Steuerumgehung: Eine rechtsvergleichende und rechtstheoretische Analyse*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2019; SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016.

e.g. a presença de “arranjos artificiais”) e subjetivos (como e.g. o propósito de se obter uma vantagem fiscal), mas a sua exata configuração encontra-se muito longe de ser uníssona²⁸. Os elementos de cada ordenamento são geralmente explicados mediante referência à tradição jurídica de cada Estado, adquirindo contornos bastante diversos entre si.

As distintas abordagens dogmáticas entre os países corresponderiam a diferenças de estrutura entre os sistemas jurídicos. Argumentos como “*lack of business purpose*”, comuns aos países do *common law*, teriam surgido no contexto da solução de determinados casos concretos, e posteriormente sido desenvolvidos como doutrinas aplicáveis a casos semelhantes. Esta abordagem seria distinta daquela dos países de tradição continental europeia, em que se pretendeu concretizar gradualmente princípios jurídicos e torná-los aplicáveis a casos concretos, orientando-se não apenas a interpretação, como também a integração de normas jurídicas²⁹. A positivação de GAARs em países de *common law* é uma tendência contemporânea. Conforme identifica John Prebble, a adoção de GAARs se disseminou mesmo em países de *common law* que outrora recorriam tão somente a doutrinas judiciais, como Estados Unidos (2010), Reino Unido (2013) e Índia (2013, com aplicação a partir de 2016)³⁰.

A percepção da natureza integrativa das GAARs auxilia a compreensão de que a melhor forma de se combaterem pretensos abusos é a elaboração de um ordenamento jurídico-tributário consistente. Vogel afirma que a percepção de que existiriam condutas abusivas sendo praticadas é invariavelmente um forte indicativo de que a legislação é, em si, defeituosa³¹.

3. A inexistência de norma geral antiabuso no direito brasileiro

A Constituição Federal de 1988 (“CF”) estabeleceu, em seu art. 146, III, a competência da lei complementar para dispor sobre

²⁸ KREVER, Richard. “General Report”, In: LANG, Michael, et. al., *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Amsterdam: IBFD, 2016, sec. 1.2.

²⁹ Cf. VOGEL, Klaus. *Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht*, *StuW*, Nr. 62, 1985, p. 372.

³⁰ Cf. PREBBLE, John. Kelsen. The Principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law, *WU International Taxation Research Paper Series No. 2015-23*, 2015, p. 3.

³¹ VOGEL, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation, *International Tax & Business Law*, vol. 4, n. 1., 1986, p. 79.

normas gerais em matéria tributária. A CF recepcionou o CTN como lei complementar, de modo que, neste Código, encontram-se importantes dispositivos a respeito da interpretação e da aplicação da lei tributária. Dentre as normas gerais do CTN, não se encontra uma *norma geral* antiabuso.

Houve uma tentativa de inserção de GAAR no ordenamento brasileiro em 2001. Tal tentativa foi barrada pelo Congresso Nacional, considerando-se os múltiplos problemas de redação que se encontravam nos textos relevantes. A reforma pretendida comportava duas partes: a alteração do CTN, e a edição de lei ordinária, regulamentando o quanto dispunha o CTN.

A primeira parte da reforma foi aprovada pelo Congresso Nacional, ainda que com texto distinto daquele que se propunha inicialmente. A Lei Complementar 104/01 inseriu o parágrafo único ao art. 116 do CTN. No entanto, já neste dispositivo encontram-se problemas muito claros de redação. O dispositivo estabelece que:

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.

O principal dos problemas frequentemente apontados é que o dispositivo fala em “dissimular” a ocorrência do fato gerador, sendo notória a remissão ao instituto do direito civil. Nesse sentido, predomina na doutrina o entendimento de que o parágrafo único sequer permitiria a edição de uma GAAR, sendo, antes, uma “cláusula geral anti-simulação”³². Entende a doutrina majoritária, assim, que sequer seria possível editar-se uma GAAR com fulcro no parágrafo único,

³² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à norma antiabuso, *Direito Tributário Atual*, vol. 24, 2010, p. 346. Cf., também, CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 456; GERMANO, Lívia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração de Negócios Jurídicos*, São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 231-232; MELO, José Eduardo Soares de. “Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 175; DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira

pois a sua dicção não permitiria que assim se procedesse. Logo, 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 doutrinadores³³ tentaram oferecer uma leitura diversa para o texto legal: no lugar de cogitarem casos de simulação, o referido parágrafo representaria uma “cláusula geral antiabuso”. Nesse caso, a expressão “dissimular” não teria o sentido próprio do Direito Privado, mas antes um sentido diverso³⁴: o contribuinte praticaria atos (válidos) que acabariam por conferir natureza jurídica diversa a outros atos, afastando, daí, a tributação.

Além do problema relativo à interpretação do vocábulo “dissimular”, o dispositivo apresenta também um requisito formal para sua aplicação, que até hoje não foi preenchido em nível federal³⁵. Conforme sua expressão, deveriam ser observados “os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Nesse sentido, deve ser editada uma lei posterior (“a serem”) que estabeleça os procedimentos para aplicação do dispositivo.

A edição desta lei seria a segunda parte da reforma e não logrou sucesso. Nesse sentido, o Governo Federal tentou dar ao dispositivo acima uma leitura mais ampla. A tentativa de regulamentar o parágrafo único deu-se mediante a MP 66/02, 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.

(coord.), *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 217-218.

³³ Cf., sobre o tema, MARTINS, Ives Gandra da Silva. “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.

³⁴ Cf. GRECO, Marco Aurélio. “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.

³⁵ Para a legislação do Município de São Paulo, que se restringe aos casos de “simulação”, cf. art. 19, §§2º e 3º da Lei n° 14.133, de 24 de janeiro de 2006.

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 regulamente; 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.

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.

Tempos depois, a MP 685/15, que trazia dispositivo com obrigação de reporte à autoridade tributária de operações que não possuíssem “razões extratributárias relevantes” foi igualmente rechaçada pelo Congresso Nacional:

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Nota-se, pois, que, também a consideração acerca das “razões extratributárias”, foi rejeitada pelo Parlamento. Dessa forma, fica clara não apenas a inexistência de base legal para se levar a cabo tal tipo de análise, como também a expressa recusa do legislativo em inserir tal tipo de critério em nosso ordenamento.

Por conseguinte, examinando-se o ordenamento jurídico brasileiro, conclui-se que não existe base legal para se desconsiderarem negócios jurídicos por motivos relacionados a seu “propósito negocial” ou a suas “razões extratributárias”. O que resta, pois, é um dispositivo no CTN que não possui razão de ser. Ele somente pode ser explicado historicamente, como fruto de uma tentativa fracassada de reforma do CTN.

Conforme se identificou, a GAAR tem como escopo possibilitar ao intérprete promover a integração do ordenamento em prejuízo ao contribuinte. Recorre, invariavelmente, portanto, à analogia e à redução teleológica. Não bastasse a inexistência de GAAR no ordenamento brasileiro, e o fato de o Congresso Nacional ter rechaçado, por duas vezes, o exame do “propósito negocial” ou das “razões extratributárias” de um dado negócio, outro elemento importante é que o CTN contém regras a respeito da integração do ordenamento. Em particular, o CTN expressamente veda a analogia gravosa, em seu art. 108, § 1º, que dispõe que:

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Nota-se, portanto, que, para que o recurso a uma *norma geral* antiabuso no direito brasileiro seja possível, é necessária sua inserção por via de lei complementar, excepcionando-se o quanto dispõe o art. 108,

§ 1º, do CTN, já que à lei complementar cabe dispor sobre *norma geral* em matéria tributária.

Para se utilizar de expressão de Tércio Sampaio Ferraz Jr., pode-se dizer que não existe, em relação à analogia gravosa, “lacuna de segundo grau”³⁶ no ordenamento jurídico-tributário brasileiro. A lei não se omite a respeito de como integrar o direito. Em outras palavras, não, neste caso, existe uma lacuna a respeito de como as lacunas devem ser preenchidas. A analogia gravosa é expressamente vedada, de modo que não existe espaço ao aplicador para abandonar a interpretação da lei e buscar a integração do ordenamento jurídico-tributário em prejuízo do contribuinte. Tampouco existe espaço para o desenvolvimento de “doutrinas judiciais”, como ocorre em outros sistemas, e, menos ainda, de “doutrinas administrativas”, criadas por representantes do fisco e mantidas pelo voto de qualidade.

4. Duas impropriedades doutrinárias

Apesar da clareza do ordenamento brasileiro a respeito da vedação à analogia gravosa e da inexistência de GAAR no ordenamento, a jurisprudência administrativa é repleta de decisões em que a analogia gravosa é tacitamente empregada. O contorno às limitações formais é geralmente justificado por alguma impropriedade de caráter teórico, que, não raro, têm origem em trabalhos doutrinários prévios. Ferraz Jr. expôs a impropriedade de se considerar que a mera alteração de causa do negócio jurídico equivaleria à simulação³⁷. Cumpre evidenciar outras duas impropriedades doutrinárias que têm possibilitado, de maneira semelhante, o recurso à analogia gravosa, sem se admitir que isso é feito. A primeira diz respeito à interpretação da hipótese tributária e a segunda, à qualificação dos fatos jurídico-tributários.

4.1. A inexistência de limitações à interpretação

A primeira impropriedade consiste em uma formulação doutrinária que torna ilimitadas as possibilidades interpretativas. Dentre os autores contemporâneos, tem-se elevado grau de consenso a

³⁶ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.3.2.

³⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No *Direito Tributário e à luz do novo Código Civil, RFDT*, n. 48, 2010, p. 17.

respeito de a distinção entre interpretação e integração encontrar-se no sentido possível das palavras³⁸. Uma exceção importante encontra-se na obra de Marco Aurélio Greco, que entende não ser analogia a colmatação de lacunas mediante referência ao princípio da capacidade contributiva.

Para Marco Aurélio Greco, o princípio da capacidade contributiva seria uma “norma geral inclusiva”, que permitiria ao intérprete concluir, em dadas situações, que “embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência”³⁹. Assim, apesar de um dado fato não estar previsto na hipótese tributária, caso este represente “manifestação de capacidade contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária”, porquanto a lei, em última análise, prestar-se-ia a “captar tais manifestações, pois este é o parâmetro de rateio do custeio do Estado”⁴⁰.

Nesse sentido, ao se deparar com uma lacuna, o passo seguinte a ser seguido pelo intérprete seria a aplicação da chamada norma geral inclusiva, “de modo que o não expressamente previsto estará dentro do alcance da norma tributária, como resulta do princípio da capacidade contributiva e do valor isonomia”. Em seu entendimento, um tal expediente não implicaria “sustentar a aplicação da analogia para solucionar a lacuna”. A analogia somente estaria presente se “diante da inexistência de norma específica o intérprete/aplicador fosse buscar uma norma específica semelhante pertencente a outro subordenamento para aplicá-la ao caso concreto”. Isso não ocorreria na hipótese sustentada, porquanto, conforme entende Greco, “a norma geral inclusiva pertence ao ordenamento tributário” e não haveria, portanto, “analogia pela busca de outra norma”⁴¹.

Ademais, a “norma específica (de incidência)” seria, “em grande número de casos, aplicação do princípio da capacidade contributiva”, de modo que, “se o caso configura manifestação de capacidade contributiva já se encontra debaixo do seu alcance” e só não geraria “aparentemente a obrigação de pagar o tributo por faltar referência expressa àquele caso

³⁸ Cf. nota 6, *supra*.

³⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 188.

⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 188.

⁴¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 190.

de manifestação de capacidade contributiva”⁴². Em verdade, na doutrina de Greco, não existiriam verdadeiras lacunas, pois “à falta de norma específica haverá sempre uma norma de caráter geral a ser aplicada”⁴³.

Nota-se, portanto, que existe uma ênfase na dimensão ideal do direito, sem limitação do intérprete ao sentido possível das palavras, encontrando-se sempre a “norma geral inclusiva” à disposição, sem qualquer ônus argumentativo para que se possa a ela recorrer. Sem que se mencionem os óbvios empecilhos que tal proposta encontra em princípios formais, inerentes ao Estado de Direito, cumpre evidenciar que ela é incapaz de subsidiar a construção de um sistema materialmente consistente.

A capacidade contributiva não apresenta conteúdo uníssono, e a argumentação que dela parte é extremamente contingente. Parafraseando Francis Bacon, afirmam Gianluigi Bizioli e Ekkehart Reimer que a igualdade, a neutralidade e a capacidade contributiva são como as estrelas, que, por estarem tão lá no alto, acabam por oferecer pouca luz⁴⁴. Questões essenciais a respeito de seu conteúdo remanescem em aberto: pode ser discutido, por exemplo, se a progressividade seria derivação necessária da capacidade contributiva, ou se seria mera opção normativa⁴⁵. Quanto mais a doutrina sobre elas se debruça, mais se passa a tratá-las no plural, como forma de se expressarem múltiplas correntes, mais concretas, porém conflitantes⁴⁶.

A justificação de um sistema fundado na capacidade contributiva, a partir de raciocínio puramente dedutivo, esbarra no óbvio problema da inexistência de uma resposta uníssona a respeito do que seja justo

⁴² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 190.

⁴³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 184.

⁴⁴ BIZIOLI, Gianluigi; REIMER, Ekkehart. “Equality, Ability to Pay and Neutrality,” In: PANAYI, Christiana; HASLEHNER, Werner; TRAVERSA, Edoardo. *Research Handbook on European Union Tax Law*, Cheltenham: Edward Elgar, 2020, p. 72. No original de Francis Bacon: “Philosophers make imaginary laws for imaginary commonwealths, and their discourses are as the stars, which give little light because they are so high.”

⁴⁵ Para a categorização das correntes, cf. LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda*, São Paulo: IBDT, 2020, pp. 58-100.

⁴⁶ BIZIOLI, Gianluigi; REIMER, Ekkehart. “Equality, Ability to Pay and Neutrality,” In: PANAYI, Christiana; HASLEHNER, Werner; TRAVERSA, Edoardo. *Research Handbook on European Union Tax Law*, Cheltenham: Edward Elgar, 2020, p. 72.

em matéria tributária, ou, em específico, de qual seja o conteúdo do princípio da capacidade contributiva⁴⁷. Princípios técnicos em matéria tributária não podem ser deduzidos de axiomas ou mesmo de princípios constitucionais, estritamente mediante lógica formal, existindo notória contingência em tal relação. Nesse sentido, não é possível substituir a interpretação da lei por conjecturas a respeito da justiça geral⁴⁸.

Mesmo no caso da interpretação em sentido estrito, restrita ao sentido possível das palavras, a finalidade hermeneuticamente relevante deve ser suficientemente predeterminada pelo próprio legislador e ser individualizada, para que possa ser considerada. Como decorrência do princípio democrático, não se pode olvidar a importância do raciocínio indutivo, que permite extrair da legislação princípios e critérios que expressam o plano do legislador⁴⁹. Isso significa que nem considerações gerais sobre a igualdade da tributação, nem princípios constitucionais, como a capacidade contributiva, são suficientes para, isoladamente, justificar a interpretação teleológica. A teleologia a ser aferida para fins de interpretação da hipótese tributária é aquela do próprio comando concreto da lei, e não de uma ideia política ou de um conceito teórico⁵⁰. A especificação de finalidades deve ser realizada mediante justificação recíproca entre argumentos obtidos por indução e dedução⁵¹. Por certo, a capacidade contributiva pode vir a auxiliar na compreensão do sentido da norma, mas a baliza da lei, oferecida pelo sentido possível das palavras, deve ser respeitada. De maneira bastante clara, Schön sustenta que a obrigação de consistência material é um comando dirigido ao legislador, que não pode ser invocado pelo intérprete em prejuízo ao contribuinte⁵².

⁴⁷ Cf. GALENDI JR., Ricardo André. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*, São Paulo: IBDT, 2020, pp. 202 e ss.

⁴⁸ RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, München: Beck, 1994, p. 69.

⁴⁹ Cf. RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, München: Beck, 1994, pp. 68-69.

⁵⁰ Cf. SCHÖN, Wolfgang. "Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts", In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 49.

⁵¹ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, p. 18.

⁵² Cf. SCHÖN, Wolfgang. "Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts", In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 49.

Se estas afirmações são verdadeiras em sede de interpretação em sentido estrito, o ônus de se evidenciar e especificar a finalidade pretensamente violada *in concreto* é muito maior para que se justifique o recurso à integração, mesmo nos sistemas que admitem o recurso à analogia gravosa. Afinal, considerações fundadas na dimensão ideal do direito não podem sempre e bruscamente mitigar a segurança jurídica, podendo-se falar, pois, em uma "preferência prima facie da dimensão autoritativo-institucional do direito sobre a sua dimensão ideal"⁵³.

Dessa forma, não há como se sustentar uma teoria consistente a partir da referência à capacidade contributiva como uma norma inclusiva que tudo justifica e tudo permite. A especificação de finalidades e o respeito aos limites interpretativos são essenciais à interpretação teleológica, não apenas em virtude de limitações inerentes ao Estado de Direito, mas também por força do princípio democrático. A pretensa aplicação do princípio da capacidade contributiva como norma geral inclusiva, nos moldes em que narrado, além de violar regras expressas do ordenamento, garante poderes arbitrários ao intérprete e torna impossível o controle intersubjetivo da hermenêutica jurídica. Conforme afirma Ferraz Jr., a referência a tal sorte de princípio, "tomado isoladamente ou como absoluto, abre um espaço indevido para a arbitrariedade"⁵⁴.

4.2. A inexistência de limitações à qualificação jurídica

A segunda impropriedade diz respeito a uma formulação doutrinária que torna ilimitadas as possibilidades de qualificação do fato jurídico-tributário. Não há dúvidas de que os fatos jurídico-tributá-

⁵³ Cf. KLATT, Matthias. "Argumentação jurídica e devido processo legal", In: TOLEDO, Cláudia (org.). *O pensamento de Robert Alexy como sistema*, Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 63.

⁵⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e elisão tributária. *RFDT*, v. 96, 2018, pp. 9-21. Em sentido semelhante, cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Planejamento Tributário, este Incompreendido", In: SANTOS, Ramon Tomazela (ed.), *Estudos de Direito Tributário: 40 Anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*, São Paulo, 2018, p. 34. ÁVILA, Humberto. "Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social", In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (ed.), *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo: Dialética, 2005, p. 71; BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: perspectivas teóricas e práticas, *RDT*, n. 105, 2009, pp. 54-55; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 130.

rios devem ser qualificados sempre à luz da hipótese tributária⁵⁵. Não existe qualificação sem referência ao sentido da hipótese normativa. Se o intérprete procede ao exame da ocorrência de um determinado elemento na realidade fática, é porque este elemento é relevante para a hipótese normativa.

A reflexividade entre interpretação e qualificação tem sido, contudo, desprezada, o que resulta na inexistência de limites à qualificação jurídica. Afirma Greco que seria uma excepcionalidade dos casos de planejamento tributário o fato de o intérprete ter de lidar “com três elementos e não apenas com dois”: não se trataria de exame apenas da lei e do fato, mas também de exame da “qualificação jurídica do fato”⁵⁶. No entanto, em qualquer caso de aplicação da lei, há que se proceder à qualificação jurídica do fato: não se trata de qualquer peculiaridade dos casos de “planejamento tributário”. E o autor vai além⁵⁷:

A grande maioria das divergências, em matéria de planejamento – a quase totalidade –, não é sobre a lei. A lei todos conhecem, o fato também todos sabem qual é; está lá a Ata, está escrito o que foi feito e a conduta realizada é conhecida. A grande divergência existe em relação à qualificação jurídica que deve ser dada àquele fato. O contribuinte diz que fez um aumento de capital seguido de cisão seletiva. O Fisco olha os mesmos fatos e sustenta que foi uma venda de participação societária em que houve ganho de capital. Onde está a diferença? Mudou a lei? Não. Mudou o fato? Não. A divergência está na maneira pela qual o fato é visto, na qualificação jurídica que cada uma das partes dá ao mesmo fato.

Afinal, onde está a “diferença” a que o autor se refere? Deve-se ver, inicialmente, que não há como se discutir o exemplo do autor, sem referência a uma hipótese tributária descrita na lei. É sempre à luz da lei interpretada que se qualificam os fatos. Como bem ensina Ferraz Jr., “os conceitos civis, na lei tributária, devem ser considerados

⁵⁵ Cf., mais detidamente sobre o tema, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 758 e ss; GALENDI JR., Ricardo André. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*, São Paulo: IBDT, 2020, pp. 63-65.

⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 613.

⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 613.

em função do contexto em que são por ela assumidos”⁵⁸. Caso a lei tributária descreva um negócio jurídico de direito civil em seu antecedente (interpretação), importa verificar se o negócio ocorreu no caso concreto (qualificação), para que se possa, em seguida, verificar se os fatos em questão são tributáveis ou não (subsunção). Neste caso, não há que se falar em uma qualificação divergente daquela do direito civil: se à hipótese tributária importa o conceito de direito civil, é à luz da teleologia deste que a qualificação jurídica deve ser realizada. Caso a lei tributária contenha um conceito econômico ou jurídico-tributário em seu antecedente (interpretação), cabe enunciar os elementos do conceito e examinar se estes estão presentes no caso concreto (qualificação). Estas seriam as hipóteses que poderiam ser consideradas como interpretação em sentido estrito. Veja-se que, neste caso, poderia ocorrer de fisco e contribuinte estarem sustentando sentidos normativos distintos, tendo-se divergência relativa à interpretação da hipótese tributária. A “diferença”, neste caso, estaria, sim, na qualificação, mas também na interpretação da hipótese tributária.

Conforme examinado, Greco pretende que a “capacidade contributiva” venha a justificar a adoção de um sentido mais amplo que aquele descrito na hipótese tributária, preenchendo-se uma lacuna – o que, conforme se viu, é vedado pelo ordenamento brasileiro. Ainda que isso fosse possível, dever-se-ia, então, evidenciar qual é este sentido que se atribui à hipótese tributária, e por quais razões desviou-se o intérprete dos sentidos normativos possíveis. Ter-se-ia uma analogia gravosa (que, como visto, o autor sustenta que de analogia não se trataria). A argumentação transcorreria, por hipótese, da seguinte forma: a lei tributária exige, por exemplo, que se tenha uma compra e venda de participação societária; embora esta compra e venda não tenha ocorrido, o contribuinte teria praticado negócios jurídicos artificiosos, sob o exclusivo intento de fraudar a lei tributária. Nesse sentido, a capacidade contributiva justificaria a extensão do sentido normativo, para que se abarcasse na lei uma situação por ela não comportada.

Ao tratar o problema exclusivamente como uma divergência de qualificação, o que se acaba logrando é esquivar-se da justificação dos sentidos normativos da hipótese tributária, e mesmo de sua enunciação. É suficiente observar que o exemplo do autor não traz referência

⁵⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No *Direito Tributário e à luz do novo Código Civil*, RFDT, n. 48, 2010, p. 10.

a qualquer hipótese tributária. Para o autor, não existiria analogia no exemplo, porquanto o “cerne do debate” estaria “em que desde o início sempre existiu uma venda de participação societária”, tratando-se, não de “extensão analógica”, mas sim de “determinar a efetiva identidade do fato ocorrido”⁵⁹. A questão é tratada como se houvesse uma “verdade” a respeito da “identidade do fato ocorrido”, a qual poderia ser identificada sem referência a critérios presentes na lei.

Ao se considerar a questão da qualificação jurídica como um problema em apartado, sem referência à interpretação da hipótese normativa, o que se promove é um completo descolamento em relação à lei e a qualquer parâmetro objetivo de controle. Afinal, segundo quais critérios se deve “determinar a efetiva identidade do fato ocorrido”? Segundo os critérios extraídos mediante interpretação da hipótese normativa. Conforme esclarece Lobo Torres, “o fato só pode ser qualificado sob a perspectiva da norma”⁶⁰. Na medida em que os elementos da hipótese tributária não são sequer considerados, reina o casuísmo, impossibilitando-se tanto a segurança jurídica quanto a consistência valorativa do ordenamento.

Da forma como exposto o problema, não se tem qualquer referência aos elementos que devem ser considerados na qualificação dos fatos jurídico-tributários, e a hermenêutica jurídica é reduzida a uma completa imprevisão, que não se presta aos ideais doutrinários de corrente alguma: não se tem segurança jurídica, porque não se sabe quais são os elementos a ser considerados pelo intérprete na qualificação jurídica; não se têm elementos para a construção de um sistema valorativamente justo, dotado de consistência material, porque a hipótese tributária não é sistematizada, desenvolvida e articulada com os princípios materiais que a deveriam orientar.

5. Conclusões

É verdade que a distinção entre interpretação e integração é fugidia. O sentido possível das palavras é vago e manipulável⁶¹. Ao lado de

⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 613.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário, *RDA*, vol. 235, 2004, p. 214.

⁶¹ Cf. KRIELE, Martin. *Theorie der Rechtsgewinnung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 223.

casos claros de “inclusão” e de “não inclusão”, a vagueza das palavras implicará sempre um amplo espectro de possibilidades interpretativas “cinzas”. A distinção entre interpretação e integração, tal qual concebida na metodologia jurídica, é demasiado abstrata para ser capaz de, sozinha, garantir segurança jurídica⁶². Na prática, tal limite não é fácil de ser traçado, devendo-se reconhecer as limitações da dicotomia entre interpretação e integração. Em muitos casos, a incerteza semântica é tão ampla que não é possível, apenas mediante referência ao sentido semântico, estabelecer um limite preciso entre interpretação e integração⁶³.

O problema que se tem observado na doutrina e na jurisprudência brasileiras não é, contudo, decorrente da vagueza de expressões empregadas pela lei tributária. Conforme se tem observado, sob a rubrica do “planejamento tributário”, a argumentação jurídica muitas vezes se realiza de maneira completamente descolada da lei tributária, investigando-se a “substância”, a “realidade”, o “propósito” de escolhas negociais, sem articular tais elementos com o direito vigente.

O que se tem, portanto, são estratégias metodologicamente impróprias, com vistas a tornar amplíssimos os poderes do intérprete, que termina por não encontrar limites à interpretação ou à qualificação. Mais do que isso, o que se pretende com tais estratégias é esconder a violação a regras claras do ordenamento, omitindo-se o recurso à analogia gravosa, vedada pelo CTN.

Tais estratégias não são respaldadas por um projeto teórico sólido. Elas meramente garantem a ampliação dos poderes do intérprete e, por serem descoladas da letra da lei, e mesmo de suas finalidades imanentes, não são aptas a contribuir para a promoção da consistência do ordenamento. Ao mesmo tempo, maculam por completo qualquer aspiração à segurança jurídica. Longe de garantir um sistema mais justo, meramente asseguram o império do casuísmo.

A obra do homenageado certamente contribui para expor os problemas relacionados a este estado de coisas. Presta-se, ainda, como base sólida para a construção de uma teoria dogmática que promova a segurança jurídica, sem perder de vista as complexidades inerentes à dinâmica do ordenamento jurídico.

⁶² Cf. WALZ, Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg: Decker's Verlag, 1980, p. 151.

⁶³ Cf. AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987, pp. 101-102.