

PLANEJAMENTO FISCAL ANTERIOR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E LEGALIDADE

(Bonijuris ed. 616 – Março/2015 – pág.6 a 9)

Ives Gandra da Silva Martins

igm@gandramartins.adv.br

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região

Inúmeros autos de infração têm sido lavrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) sob a alegação de que o planejamento tributário para reduzir tributos, sem projeto negocial, estaria por lei proibido, e sem mencionarem, seus autores, a norma antielisão, adotam o disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

Não a legalidade da operação redutora de tributos, mas o fato de gerar, sem propósito negocial, tal economia, tem sido este o fulcro das autuações.

Entendo que tais procedimentos são abusivos, pois, se a lei foi rigorosamente cumprida, não há que se falar em elisão, elusão ou evasão fiscal, nada obstante a equivocidade com que tais termos sejam utilizados, muitas vezes.

A meu ver, a questão que se coloca é de se saber se foi ou não cumprida a lei antes da ocorrência do fato gerador.

A questão diz, portanto, respeito ao princípio da estrita legalidade, que permeia todo o sistema constitucional, mas que, no campo do direito tributário, exige uma restrita aplicação, não se permitindo ao fisco nada que ultrapasse os precisos limites de sua competência impositiva¹.

¹ Aires Fernandino Barreto escreve:

“Sendo a reserva de lei formal absoluta, o princípio da legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo, manifestado através de novo princípio contido em suas dobras: o da tipicidade da tributação, que deverá de ser observado na criação e aumento de tributo.

Impõe esse princípio que o tributo tenha a sua hipótese de incidência definida exclusivamente em lei, encerrando, assim, a construção do que se tem denominado de tipo normativo ou tipo tributário.

Esse modelo legal é cerrado, fechado, não ensejando dilargamento pelo aplicador da lei, o que confere a preservação das garantias e direitos prestigiados pela Constituição.

Só a lei poderá erigir as hipóteses de incidência, dispondo sobre os aspectos que esta comporta, inclusive quanto à base de cálculo e à alíquota.

Tanto é assim que os constitucionalistas entendem que, ao princípio da legalidade, exposto no artigo 5º, *caput* e inciso II, da lei suprema, cuja dicção é a seguinte:

"Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei",

acresce-se o princípio da legalidade específico do direito tributário, que expresso está no inciso I, do artigo 150, da CF, com o seguinte discurso:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]."*²

Sobre tal limitação imposta ao Fisco escrevi:

"Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal

Não basta, no Direito Tributário, a razoável equivalência entre o fato e a hipótese legal caracterizadora dos modelos abertos exige-se, rigorosamente, o preciso amoldamento do fato ao tipo legalmente definido" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 6. O princípio da Legalidade, 2ª. tiragem, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 22).

² Manoel Gonçalves Ferreira Filho esclarece:

"Legalidade tributária: Este é um princípio fundamental para a segurança do patrimônio particular. Por força dele, apenas a lei, que traduz a vontade geral, pode impor tributo, ou aumentar tributo, sobre o patrimônio particular. Trata-se, indubitavelmente, de um direito fundamental. O direito anterior o reconhecia, tanto que o arrolava entre os demais (Emenda n. 1/69, art. 29).

Este princípio é dos que consagrou a Magna Carta, em 1215. Com efeito, deflui deste documento a exigência do prévio consentimento dos contribuintes, por seus representantes, para a instituição de todo e qualquer tributo. Assim, durante séculos, a principal função do Parlamento inglês foi a de consentir (ou não) nos tributos reclamados pelo monarca. E foi negociando a propósito desse consentimento, pedindo contas do dispêndio de tributos anteriormente consentidos, discutindo o emprego do tributo a ser instituído, que essa Assembléia foi a pouco e pouco alargando a sua esfera de competência (v. meu *Curso de direito constitucional*, 19. ed., São Paulo, Saraiva, 1992, p. 244).

Em razão dessa tradição, sustentei, a respeito da Constituição anterior, que somente lei formal poderia instituir ou aumentar tributo. A jurisprudência e a maior parte da doutrina, todavia, inclinaram-se pela tese de que todo ato com força de lei poderia instituir ou aumentar tributo. Esta parece ser a solução a ser seguida em face desta Constituição, como aponta Ives Gandra Martins (*Comentários*, cit., v. 6, t. 1, p. 145 e s.). (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 2, Ed. Saraiva, p. 105/106)."

permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas – e principalmente – o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da 'lex scripta', peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da 'lex stricta', própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): "É daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento".

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, *in* Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, *in* Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do 'numerus clausus' veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponible, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Tributária 154:779-82, Secção 2.1, 1980)."³

É que, a meu ver, a norma tributária é uma norma de rejeição social, porque, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, o poder público cobra mais do que necessita para prestar serviços públicos, objetivando a atender às benesses dos detentores do poder e acólitos – o que é um mal próprio do Estado aético, na definição do ministro Delfim Netto, para quem o Estado é *necessariamente* aético –, assim como financiar a corrupção, o peculato, a concussão e o desvio de recursos das obras públicas.

³ *Curso de direito tributário*, coordenação minha, São Paulo: Co-edição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58.

Por isto, em minha tese de doutoramento, há quase 40 anos, conciliei as teorias de Cossio⁴ e Kelsen⁵, aquele dizendo que, no direito, a norma de comportamento é a primária e a norma sancionatória a secundária, e, este, sustentando que a sanção é a norma primária e a de conduta, secundária. Partindo do princípio de que há normas de aceitação social e de rejeição social, mostrei que, nas primeiras (ex: defesa do direito à vida), Cossio tinha razão, pois, mesmo sem sanção, a maioria da população não seria homicida; já nas normas de rejeição social – como a norma tributária –, sem sanção, poucos pagariam os tributos⁶.

Esta é a razão por que os pais do moderno direito tributário brasileiro, desde a EC 18/65 e do CTN, conformaram o princípio da legalidade como necessariamente restritivo, em sua interpretação, visto que tem o Estado o poder de fazer a lei que desejar, porém, uma vez promulgada, só ela obriga o contribuinte e não qualquer interpretação fiscal *pro domo sua*. Tudo pode o poder dentro da lei. Nada fora dela⁷.

Não há, pois, no campo da interpretação das normas tributárias, elasticidade, sendo esta inadmissível a favor do fisco⁸. Tanto é assim que a integração analógica não pode ser utilizada para beneficiar o fisco (art. 108, § 1º, do CTN); só para beneficiar o contribuinte⁹. Na dúvida, deve o intérprete favorecer o contribuinte e não o fisco (art.

⁴ Carlos Cossio, “Teoria Ecológica Del Derecho”, 2. ed. Abeledo Perrot, 1964, Buenos Aires.

⁵ Hans Kelsen, “Teoria Pura do Direito”, Ed. Armênio Amadio, 4. ed. Coimbra.

⁶ Ives Gandra Martins, “Teoria da Imposição Tributária”, 1982 (Ed. Saraiva), 1997 (Ed. LTR), adaptado à Constituição Federal de 1988.

⁷ O 6º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária à pergunta: “1ª pergunta: O direito tributário brasileiro consagra a reserva formal da lei ou apenas a reserva absoluta?”

Resposta – O direito tributário brasileiro consagra ambas as reservas, entendendo-se por reserva formal da lei o fato de ser indispensável ato legislativo (art. 46/III até VI da CF) como veículo para instituir ou alterar tributo, e como reserva absoluta o fato de competir a lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado). Decreto-lei pode instituir ou aumentar tributo desde que observado, cumulativamente, os requisitos constitucionais da urgência e do interesse público relevante” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 7, Base de Cálculo, 2ª. tiragem, coord. Ives Gandra Martins, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1991).

⁸ O *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 6 dedicado ao “Princípio da Legalidade” (CEU/Resenha Tributária 1981), por todos seus autores, a saber: Aires Fernandino Barreto, Anna Emilia Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freitas Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastorello, Edda Gonçalves Maffei, Fábio de Souza Coutinho, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira e Yoshiaki Ichihara, consagrou, a nível de doutrina, a interpretação acima expressa.

⁹ “Art. 108. ...

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

112)¹⁰. A *benigna amplianda*, ou seja, a retroatividade da lei menos onerosa deve ser interpretada sempre em favor do contribuinte (art. 106)¹¹, tendo a própria Constituição da República dedicado, das cinco seções voltadas ao sistema tributário, uma inteiramente a limitar o poder impositivo do Estado (limitações constitucionais ao poder de tributar)¹².

É que, como asseverou Marshall, magistrado da Suprema Corte americana, o poder de tributar é o poder de destruir¹³.

Por essa razão, sempre entendi que a teoria da desconsideração só poderia ser aplicada, no campo do direito tributário, por imputação normativa, e nunca por formulação pretoriana, como no direito comercial.

Escrevi:

“Embora sejam muitas as facetas da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, no Direito Comparado, no Brasil restringe-se sua

¹⁰ “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

¹¹ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

¹² A primeira seção é de normas gerais (arts. 145 a 149); a segunda seção das limitações (art. 150 a 152), a terceira dos impostos federais (153 e 154) a quarta dos estaduais (155) e a quinta dos municipais (156).

¹³ D.R. Myddelton, lembrando Marshall, escreve: "DEFINITION – Taxation (or confiscation) consists of direct seizure of private money or property by the State, backed by the threat of force. Confiscation (“appropriation to the State treasury”, (colloq.) “legal robbery with sanction of ruling power”) implies neither total seizure, as is commonly thought, nor any element of penalty. Nevertheless, as Chief Justice John Marshall pointed out: “The power to tax is the power to destroy” (The power to destroy, A Study of the British Tax System, Johnson, London, 1969, p. 15).

discussão a duas grandes vertentes, ou seja, à teoria extensiva e à teoria limitativa.

Pela primeira, sempre que os atos praticados, por intermédio da pessoa jurídica, refugirem-se aos limites de sua personificação tais atos não seriam inválidos, mas ineficazes para aquela forma, embora ganhando eficácia atributiva a outra conformação jurídica. O superamento da pessoa jurídica decorreria de sua inadequação no receber a forma pretendida pelas partes, forma esta incapaz de tirar a validade jurídica do negócio acordado, mas recebendo tais atos jurídicos outro tratamento jurisprudencial ou legislativo).

Pela teoria limitativa, a desconsideração seria, necessariamente, formulação jurisprudencial visto que a previsão legal da hipótese desconsiderativa já representaria tratamento legislativo pertinente, razão pela qual não hospedaria a teoria da desconsideração, mas apenas uma singela teoria de imputação dos efeitos legais aos atos normados.

As duas correntes possuem, no Brasil, adeptos de escol, quase sempre, em sua versão privativista, ou seja, naquela em que a lacuna legal é preenchida pelo fenômeno exegético ou a previsão legal já lhe dá tratamento pertinente.

O aspecto de interesse, todavia, é que a desconsideração da pessoa jurídica prevê a utilização da personificação de forma inadequada. Os atos são praticados pela sociedade, mas nela não têm os reflexos pretendidos, embora válidos, pois superam a conformação legal de suas virtualidades.

Tais rápidas pinceladas permitem, de plano, duas considerações que demonstram sua inaplicabilidade.

A primeira delas diz respeito às correntes mencionadas, ou seja, a da teoria ampla, que hospeda a formulação jurisprudencial ou legislativa, ou a estrita, que a reduz à formulação jurisprudencial, entendendo que a legislativa se vincula à teoria da imputação legal.

Ora, se tivéssemos que levar em consideração a segunda delas, esta seria inaplicável ao Direito Tributário, em face dos princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada ou reserva absoluta legal, posto que, sem previsão legal, não há possibilidade de exigir-se qualquer tributo¹⁴.

Assim é que, quando se pretendeu aplicar a teoria desconsiderativa no direito tributário, o legislador o fez, desde 1964, através da imputação normativa, na figura da distribuição disfarçada de lucros. Supera-se a forma adotada, para atingir o objetivo real da operação, mas *por lei* e não por interpretação, sem texto legal a permiti-la¹⁵.

¹⁴ *Direito público e empresarial*, Edições Cejup, 1988, 61/62.

¹⁵ Luciano da Silva Amaro e eu, em estudo preparado para homenagear Rafael Bielsa, escrevemos “Distribucion encubierta de beneficios”, em revista dedicada exclusivamente, foram 4 volumes, a estudos de juristas de toda a América para a figura do grande administrativista argentino. Nele aprofundamos a natureza jurídica desta imposição (*Revista de la Universidad de Buenos Aires*, edição especial (1979) em homenagem a Rafael Bielsa).

É que, no direito privado, a reserva da lei é relativa, a tipicidade é aberta e a legalidade flexível, ao contrário da norma tributária, de reserva legal absoluta, tipo fechado e de legalidade inflexível e inextensível.

Desta forma, a tentativa do governo federal de criar, por lei, a figura desconsiderativa, no campo do direito tributário, com a LC 104/01, depende ainda de legislação infracomplementar, algo que até hoje não ocorreu, muito embora a MP 627/13 pareça ter sinalizado uma possível adoção parcial de superação normativa.

O esforço do governo (MP 66/02, nos artigos 13 a 19) foi rejeitado pelo Congresso Nacional, que não aceitou a tese de que, sem propósito negocial, o planejamento fiscal, objetivando a redução do tributo, seria ilegal¹⁶.

Com efeito, um dos dispositivos não aprovados pelo Congresso determinava que o planejamento tributário, implicando redução tributária, só seria legítimo se fundamentado num propósito negocial. Estava assim redigido, o artigo 14 da MP 66/02:

"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" (grifos meus).

No entanto, tal figura *não existe, no direito brasileiro, porque a tentativa governamental de instituí-la foi rejeitada, em 2002, pelo parlamento brasileiro, e a MP 627/13, válida apenas a partir de fins do ano retrasado, ainda deverá ser interpretada,*

¹⁶ Escrevi sobre a tentativa frustrada do governo artigo vinculado pela Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, vol. 77, maio/jun. de 2006, p. 99/127, o estudo "Norma antielisão e segurança jurídica". Mostrei nele a impossibilidade de, à luz da Constituição, ser possível a adoção da teoria desconsiderativa, sem expressa definição de fatos geradores precisos, como na DDL.

agora que já convertida em lei, para definir se teria ou não introduzido tal tipo de imposição.

Resta, pois, o § único do art. 116 do CTN, cuja redação imposta pela referida LC 104/01, é a seguinte:

"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" (grifos meus).

sem vigência, eficácia ou validade, à falta de lei ordinária regulatória¹⁷.

Não há, pois, no direito tributário brasileiro, regido pelo princípio da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei tributária, a figura desconsiderativa, nem o *princípio de que, à falta de propósito negocial*, o planejamento fiscal, que apenas objetive reduzir a carga tributária, utilizando-se do instrumental legal existente, seja ilegal. Tal interpretação fere direitos fundamentais do contribuinte. Viola o inciso I do artigo 150 da CF. Desfigura a moral impositiva e produz desconfiança de que, para gerar "superávits primários" – cada vez mais difíceis, em face da esclerosada máquina burocrática, que consome 36% de tributos em relação ao PIB –, hoje é mais importante arrecadar do que cumprir a lei¹⁸.

Konrad Hesse, notável jusfilósofo e magistrado alemão, para situações como esta, que implicam a aplicação de legislação rejeitada e inexistente, define-as com gráfica frase "A necessidade não conhece princípios"¹⁹. E a dificuldade de o governo federal obter "superávits primários" para sustentar a amorfa máquina burocrática, leva-o a hospedar o cínico princípio do notável pensador alemão, que foi magistrado da suprema corte daquele país.

Em face de todo o exposto, entendo que qualquer planejamento tributário, anterior à ocorrência do fato gerador, mesmo sem propósito negocial – afastada por enquanto uma reflexão que se faz necessária em maior profundidade sobre a Lei nº 12.973/14 –, é legal, não podendo ser impugnado por falta de lei que hospede tal inteligência.

¹⁷ Não se pode confundir a norma antielisão com a elusão tributária, esta permitida, nos planejamentos tributários, pois nada é escondido do Poder Impositivo. Sobre o princípio do planejamento tributário elusivo e o artigo 116 do CTN escreveu André Elali: "A norma em tela, no entanto, não inibe o planejamento tributário, que é aquilo que não ofende as leis vigentes, o ordenamento. O planejamento, ou melhor, a elusão tributária, continua válida no país" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 189).

¹⁸ No meu artigo "O Brasil na encruzilhada" (*O Estado de S. Paulo* – 14 dez. 2012 – A2 – Espaço Aberto) retratei o quadro desorganizado de nossas finanças públicas.

¹⁹ Konrad Hesse, autor de "Força normativa da Constituição", Ed. Sergio A. Fabris, Porto Alegre, 1998.

PLANEJAMENTO FISCAL ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E LEGALIDADE

Ives Gandra da Silva Martins | igm@gandramartins.adv.br

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1a. Região

Excertos

“A teoria da desconsideração só poderia ser aplicada, no campo do direito tributário, por imputação normativa, e nunca por formulação pretoriana, como no direito comercial”

“Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário”

Inúmeros autos de infração têm sido lavrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) sob a alegação de que o planejamento tributário para reduzir tributos, sem projeto comercial, estaria por lei proibido, e sem mencionarem, seus autores, a norma antielisão, adotam o disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

Não a legalidade da operação reductora de tributos, mas o fato de gerar, sem propósito comercial, tal economia, tem sido este o fulcro das autuações.

Entendo que tais procedimentos são abusivos, pois, se a lei foi rigorosamente cumprida, não há que se falar em elisão, elusão ou evasão fiscal, nada obstante a equivocidade com que tais termos sejam utilizados, muitas vezes.

A meu ver, a questão que se coloca é de se saber se foi ou não cumprida a lei antes da ocorrência do fato gerador.

A questão diz, portanto, respeito ao princípio da estrita legalidade,

que permeia todo o sistema constitucional, mas que, no campo do direito tributário, exige uma restrita aplicação, não se permitindo ao fisco nada que ultrapasse os precisos limites de sua competência impositiva¹.

Tanto é assim que os constitucionalistas entendem que, ao princípio da legalidade, exposto no artigo 5º, *caput* e inciso I, da lei suprema, cuja dicção é a seguinte:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; [...]”

acresce-se o princípio da legalidade específico do direito tributário, que expresso está no inciso I, do artigo 150, da CF, com o seguinte discurso:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

*I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”*²

Sobre tal limitação imposta ao fisco escrevi:

“Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas – e principalmente – o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da ‘*lex scripta*’, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da ‘*lex stricta*’, própria da reserva abso-

luta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): “E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (Handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento.”

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5a. Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do ‘*numerus clausus*’ veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Tributária 154:779-82, Seção 2.1, 1980).³

É que, a meu ver, a norma tributária é uma norma de rejeição social, porque, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, o poder público cobra mais do que necessita para prestar serviços públicos, objetivando a atender às benesses dos de-

tentores do poder e acólitos – o que é um mal próprio do Estado aético, na definição do ministro Delfim Netto, para quem o Estado é *necessariamente* aético –, assim como financiar a corrupção, o peculato, a concussão e o desvio de recursos das obras públicas.

Por isto, em minha tese de doutoramento, há quase quarenta anos, conciliei as teorias de Cossio⁴ e Kelsen⁵, aquele dizendo que, no direito, a norma de comportamento é a primária e a norma sancionatória a secundária, e, este, sustentando que a sanção é a norma primária e a de conduta, secundária. Partindo do princípio de que há normas de aceitação social e de rejeição social, mostrei que, nas primeiras (ex: defesa do direito à vida), Cossio tinha razão, pois, mesmo sem sanção, a maioria da população não seria homicida; já nas normas de rejeição social – como a norma tributária –, sem sanção, poucos pagariam os tributos⁶.

Esta é a razão por que os pais do moderno direito tributário brasileiro, desde a EC 18/65 e do CTN, conformaram o princípio da legalidade como necessariamente restritivo, em sua interpretação, visto que tem o Estado o poder de fazer a lei que desejar, porém, uma vez promulgada, só ela obriga o contribuinte e não qualquer interpretação fiscal *pro domo sua*. Tudo pode o poder dentro da lei. Nada fora dela⁷.

Não há, pois, no campo da interpretação das normas tributárias, elasticidade, sendo esta inadmissível a favor do fisco⁸. Tanto é assim que a integração analógica não pode ser utilizada para beneficiar o fisco (art. 108, § 1º, do CTN); só para be-

neficiar o contribuinte⁹. Na dúvida, deve o intérprete favorecer o contribuinte e não o fisco (art. 112)¹⁰. A *benigna amplianda*, ou seja, a retroatividade da lei menos onerosa deve ser interpretada sempre em favor do contribuinte (art. 106)¹¹, tendo a própria Constituição da República dedicado, das cinco seções voltadas

ao sistema tributário, uma inteiramente a limitar o poder impositivo do Estado (limitações constitucionais ao poder de tributar)¹².

É que, como asseverou Marshall, magistrado da Suprema Corte americana, o poder de tributar é o poder de destruir¹³.

Por essa razão, sempre entendi que a teoria da desconsi-

deração só poderia ser aplicada, no campo do direito tributário, por imputação normativa, e nunca por formulação pretoriana, como no direito comercial.

Escrevi:

“Embora sejam muitas as facetas da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, no Direito Comparado, no Brasil restringe-se sua discussão a duas grandes vertentes, ou seja, à teoria extensiva e à teoria limitativa.

Pela primeira, sempre que os atos praticados, por intermédio da pessoa jurídica, refugirem-se aos limites de sua personificação tais atos não seriam inválidos, mas ineficazes para aquela forma, embora ganhando eficácia atributiva a outra conformação jurídica. O superamento da pessoa jurídica decorreria de sua inadequação no receber a forma pretendida pelas partes, forma esta incapaz de tirar a validade jurídica do negócio acordado, mas recebendo tais atos jurídicos outro tratamento jurisprudencial ou legislativo).

Pela teoria limitativa, a desconsideração seria, necessariamente, formulação jurisprudencial visto que a previsão legal da hipótese desconsiderativa já

**QUALQUER
PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO,
ANTERIOR À
OCORRÊNCIA DO
FATO GERADOR,
MESMO SEM
PROPÓSITO
NEGOCIAL É
LEGAL**

representaria tratamento legislativo pertinente, razão pela qual não hospedaria a teoria da desconsideração, mas apenas uma singela teoria de imputação dos efeitos legais aos atos normados.

As duas correntes possuem, no Brasil, adeptos de escol, quase sempre, em sua versão privativista, ou seja, naquela em que a lacuna legal é preenchida pelo fenômeno exegético ou a previsão legal já lhe dá tratamento pertinente.

O aspecto de interesse, todavia, é que a desconsideração da pessoa jurídica prevê a utilização da personificação de forma inadequada. Os atos são praticados pela sociedade, mas nela não têm os reflexos pretendidos, embora válidos, pois superam a conformação legal de suas virtualidades.

Tais rápidas pinceladas permitem, de plano, duas considerações que demonstram sua inaplicabilidade.

A primeira delas diz respeito às correntes mencionadas, ou seja, a da teoria ampla, que hospeda a formulação jurisprudencial ou legislativa, ou a estrita, que a reduz à formulação jurisprudencial, entendendo que a legislativa se vincula à teoria da imputação legal.

Ora, se tivéssemos que levar em consideração a segunda delas, esta seria inaplicável ao Direito Tributário, em face dos princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada ou reserva absoluta legal, posto que, sem previsão legal, não há possibilidade de exigir-se qualquer tributo.¹⁴

Assim é que, quando se pretendeu aplicar a teoria desconsiderativa no direito tributário, o legislador o fez, desde 1964, através da imputação normativa, na figura da distribuição disfarçada de lucros. Supera-se a forma adotada, para atingir o objetivo real da operação, mas *por lei* e não por interpretação, sem texto legal a permiti-la¹⁵.

É que, no direito privado, a reserva da lei é relativa, a tipicidade é aberta e a legalidade flexível, ao contrário da norma tributária, de reserva legal absoluta, tipo fechado e de legalidade inflexível e inextensível.

Desta forma, a tentativa do governo federal de criar, por lei, a figura desconsiderativa, no campo do direito

tributário, com a LC 104/01, depende ainda de legislação infracomplementar, algo que até hoje não ocorreu, muito embora a MP 627/13 pareça ter sinalizado uma possível adoção parcial de superação normativa.

O esforço do governo (MP 66/02, nos artigos 13 a 19) foi rejeitado pelo Congresso Nacional, que não aceitou a tese de que, sem propósito negocial, o planejamento fiscal, objetivando a redução do tributo, seria ilegal¹⁶.

Com efeito, um dos dispositivos não aprovados pelo Congresso determinava que o planejamento tributário, implicando redução tributária, só seria legítimo se fundamentado num propósito negocial. Estava assim redigido, o artigo 14 da MP 66/02:

“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” (grifos meus).

No entanto, tal figura *não existe, no direito brasileiro, porque a tentativa governamental de instituí-la foi rejeitada, em 2002, pelo parlamento brasileiro, e a MP 627/13, válida apenas a partir de fins do ano passado, ainda deverá ser interpretada, agora que já convertida em lei, para definir se teria ou não introduzido tal tipo de imposição.*

Resta, pois, o § único do art. 116 do CTN, cuja redação imposta pela referida LC 104/01, é a seguinte:

“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.” (grifos meus)

Sem vigência, eficácia ou validade, à falta de lei ordinária regulatória¹⁷.

Não há, pois, no direito tributário brasileiro, regido pelo princípio da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei tributária, a figura desconsiderativa, nem o princípio de que, à falta de propósito negocial, o planejamento fiscal, que apenas objetive reduzir a carga tributária, utilizando-se do instrumental legal existente, seja ilegal. Tal interpretação fere direitos fundamentais do contribuinte. Viola o inciso I do artigo 150 da CF. Desfigura a moral impositiva e produz desconfiância de que, para gerar “superávits primários” – cada vez mais difíceis, em face da esclerosada máquina burocrática, que consome 37% de tributos em relação ao PIB –, hoje é mais importante arrecadar do que cumprir a lei¹⁸.

Konrad Hesse, notável jurista filósofo e magistrado alemão, para situações como esta, que implicam a aplicação de legislação rejeitada e inexistente, define-as com gráfica frase: “A necessidade não conhece princípios”¹⁹. E a dificuldade de o governo federal obter “superávits primários” para sustentar a amorfa máquina burocrática, leva-o a hospedar o cínico princípio do notável pensador alemão, que foi magistrado da suprema corte daquele país.

Em face de todo o exposto, entendendo que qualquer planejamento tributário, anterior à ocorrência do

fato g
to neg
uma r
em ma
627/13
impug
peda ta

Notas

1. A
“Ser
princípio
estreitiss
cípio cor
tributaçã
e aument
Imp
hipótese
lei, ences
denomin
Essa
sejando
confere
tigiados
Só
cia, disp
inclusiv
Nac
equivalê
zadora d
te, o pres
te defini
v. 6. O
Resenha
2. M
“Le
fundame
titular. I
vontade
buto, sol
bitavelm
anterior
demais
Est
Carta, e
mento a
contribu
instituiç
rante sé
inglês fi
clamad
pósito
dispênd
discutin
que ess
do a su
direito
1992, p
En
da Con
poderia
dência
naram-
poderia
ser a sc
tuição,
tários,
Constit
va, p. 1

fato gerador, mesmo sem propósito negocial – afastada por enquanto uma reflexão que se faz necessária em maior profundidade sobre a MP 627/13 –, é legal, não podendo ser impugnado por falta de lei que hospeda tal inteligência. ■

Notas

1 Aires Fernandino Barreto escreve:

“Sendo a reserva de lei formal absoluta, o princípio da legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo, manifestado através de novo princípio contido em suas dobras: o da tipicidade da tributação, que deverá de ser observado na criação e aumento de tributo.

Impõe esse princípio que o tributo tenha a sua hipótese de incidência definida exclusivamente em lei, encerrando, assim, a construção do que se tem denominado de tipo normativo ou tipo tributário.

Esse modelo legal é cerrado, fechado, não ensejando dilargamento pelo aplicador da lei, o que confere a preservação das garantias e direito prestigiados pela Constituição.

Só a lei poderá erigir as hipóteses de incidência, dispondo sobre os aspectos que esta comporta, inclusive quanto à base de cálculo e à alíquota.

Não basta, no Direito Tributário, a razoável equivalência entre o fato e a hipótese legal caracterizadora dos modelos abertos exige-se, rigorosamente, o preciso amoldamento do fato ao tipo legalmente definido” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 6. O princípio da Legalidade, 2ª. tiragem, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 22).

2 Manoel Gonçalves Ferreira Filho esclarece:

“Legalidade tributária: Este é um princípio fundamental para a segurança do patrimônio particular. Por força dele, apenas a lei, que traduz a vontade geral, pode impor tributo, ou aumentar tributo, sobre o patrimônio particular. Trata-se, indubitavelmente, de um direito fundamental. O direito anterior o reconhecia, tanto que o arrolava entre os demais (Emenda n. 1/69, art. 29).

Este princípio é dos que consagrou a Magna Carta, em 1215. Com efeito, deflui deste documento a exigência do prévio consentimento dos contribuintes, por seus representantes, para a instituição de todo e qualquer tributo. Assim, durante séculos, a principal função do Parlamento inglês foi a de consentir (ou não) nos tributos reclamados pelo monarca. E foi negociando a propósito desse consentimento, pedindo contas do dispêndio de tributos anteriormente consentidos, discutindo o emprego do tributo a ser instituído, que essa Assembléia foi a pouco e pouco alargando a sua esfera de competência (v. meu *Curso de direito constitucional*, 19. ed., São Paulo, Saraiva, 1992, p. 244).

Em razão dessa tradição, sustentei, a respeito da Constituição anterior, que somente lei formal poderia instituir ou aumentar tributo. A jurisprudência e a maior parte da doutrina, todavia, inclinaram-se pela tese de que todo ato com força de lei poderia instituir ou aumentar tributo. Esta parece ser a solução a ser seguida em face desta Constituição, como aponta Ives Gandra Martins (*Comentários*, cit., v. 6, t. 1, p. 145 e s.). (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 2, Ed. Saraiva, p. 105/106.)”

3 *Curso de direito tributário*, coordenação minha, São Paulo: Co-edição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58.

4 Carlos Cossio, “Teoria Ecológica Del Derecho”, 2. ed. Abeledo Perrot, 1964, Buenos Aires.

5 Hans Kelsen, “Teoria Pura do Direito”, Ed. Armênio Amadio, 4. ed. Coimbra.

6 Ives Gandra Martins, “Teoria da Imposição Tributária”, 1982 (Ed. Saraiva), 1997 (Ed. LTR), adaptado à Constituição Federal de 1988.

7 O 6º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária a pergunta:

“1a. pergunta: O direito tributário brasileiro consagra a reserva formal da lei ou apenas a reserva absoluta?”

Resposta – O direito tributário brasileiro consagra ambas as reservas, entendendo-se por reserva formal da lei o fato de ser indispensável ato legislativo (art. 46/III até VI da CF) como veículo para instituir ou alterar tributo, e como reserva absoluta o fato de competir a lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado). Decreto-lei pode instituir ou aumentar tributo desde que observado, cumulativamente, os requisitos constitucionais da urgência e do interesse público relevante” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 7, Base de Cálculo, 2ª. tiragem, coord. Ives Gandra Martins, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1991).

8 O *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 6 dedicado ao “Princípio da Legalidade” (CEU/Resenha Tributária 1981), por todos seus autores, a saber: Aires Fernandino Barreto, Anna Emilia Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freitas Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastorello, Edda Gonçalves Maffei, Fábio de Souza Coutinho, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira e Yoshiaki Ichihara, consagrou, a nível de doutrina, a interpretação acima expressa.

9 “Art. 108. ...

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

10 “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

11 “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

12 A primeira seção é de normas gerais (arts. 145 a 149); a segunda seção das limitações (art. 150 a 152), a terceira dos impostos federais (153 e 154) a quarta dos estaduais (155) e a quinta dos municipais (156).

13 D.R. Myddelton, lembrando Marshall, escreve: “DEFINITION – Taxation (or confiscation) consists of direct seizure of private money or property by the State, backed by the threat of force. Confiscation (“appropriation to the State treasury”, (colloq.) “legal robbery with sanction of ruling power”) implies neither total seizure, as is commonly thought, nor any element of penalty. Nevertheless, as Chief Justice John Marshall pointed out: “The power to tax is the power to destroy” (The power to destroy, A Study of the British Tax System, Johnson, London, 1969, p. 15).

14 *Direito público e empresarial*, Edições Cejup, 1988, 61/62.

15 Luciano da Silva Amaro e eu, em estudo preparado para homenagear Rafael Bielsa, escrevemos “Distribucion encubierto de beneficios”, em revista dedicada exclusivamente, foram 4 volumes, a estudos de juristas de toda a América para a figura do grande administrativista argentino. Nele aprofundamos a natureza jurídica desta imposição (*Revista de la Universidad de Buenos Aires*, edição especial (1979) em homenagem a Rafael Bielsa).

16 Escrevi sobre a tentativa frustrada do governo artigo vinculado pela Revista do Tribunal Regional Federal da 3a. Região, vol. 77, maio/jun. de 2006, p. 99/127, o estudo “Norma antielisão e segurança jurídica”. Mostrei nele a impossibilidade de, à luz da Constituição, ser possível a adoção da teoria desconsiderativa, sem expressa definição de fatos geradores precisos, como na DDL.

17 Não se pode confundir a norma antielisão com a elusão tributária, esta permitida, nos planejamentos tributários, pois nada é escondido do Poder Impositivo. Sobre o princípio do planejamento tributário elusivo e o artigo 116 do CTN escreveu André Elali: “A norma em tela, no entanto, não inibe o planejamento tributário, que é aquilo que não ofende as leis vigentes, o ordenamento. O planejamento, ou melhor, a elusão tributária, continua válida no país” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 189).

18 No meu artigo “O Brasil na encruzilhada” (*O Estado de S. Paulo* – 14 dez. 2012 – A2 – Espaço Aberto) retratei o quadro desorganizado de nossas finanças públicas.

19 Konrad Hesse, autor de “Força normativa da Constituição”, Ed. Sergio A. Fabris, Porto Alegre, 1998.