

Florence Cronemberger Haret

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

E

DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO:

**Análise do parágrafo único do art. 116 do CTN à
luz do direito positivo.**

Resumo

Este artigo visa, justamente, sistematizar a figura do planejamento tributário; e, sob o ponto de vista do direito positivo, observar a elisão fiscal a partir das normas do ordenamento posto – válidas, vigentes e eficazes – que formalizam os critérios objetivos para se considerar um ato lícito ou ilícito, aptos, portanto, a autorizar à Autoridade Administrativa a desconsiderar negócio jurídico tributário pelos vícios do próprio ato, mediante a aplicação das regras postas no sistema. O presente estudo tem por escopo, portanto, eliminar o grau de subjetivismo que vem contaminando a análise deste tema, em razão de adotar o critério volitivo ou mesmo econômico como parâmetro no julgamento das questões relativas à elisão fiscal. O resultado a que se quer chegar é, justamente, delimitar o recorte que o direito positivo confere à autonomia negocial e à liberdade privada, bem como os limites objetivos da competência administrativa em desconsiderar o negócio jurídico.

Summary

This article aims, rightly, systematize the figure of tax planning, and from the point of view of the positive law, observe the tax avoidance from the standards of planning clinic - valid, existing and effective - that formalized the objective criteria for considering an act lawful or unlawful, able, therefore, to authorize the Administrative Authority to disregard legal business tax by vices's own act, through the application of the rules put in the system. This study is scope, therefore, eliminate the degree of subjetivity contamination that comes to the subject, due to adopt the criterion of will or even economic parameter as the trial of the issues concerning tax avoidance. The result to which they want to go is, rightly, define the crop that positive law gives the negotiating autonomy and

freedom private, as well as the limits of the goals administrative competence in business disregard the law.

Índice:

<i>I. Introdução.....</i>	<i>2</i>
<i>II. Noções preliminares sobre o ato de desconsideração, planejamento tributário e elisão fiscal.....</i>	<i>4</i>
<i>III. A teoria dos atos jurídicos: o problema volitivo na desconsideração do negócio jurídico.....</i>	<i>11</i>
<i>VI. A desconsideração do negócio jurídico na forma da lei.....</i>	<i>17</i>
<i>V. As espécies de infração tributária e a desconsideração do negócio jurídico.....</i>	<i>20</i>
<i>VI. Processo administrativo federal e a desconsideração do negócio jurídico.....</i>	<i>22</i>
<i>VII. Conclusão.....</i>	<i>27</i>
<i>Bibliografia.....</i>	<i>30</i>

I. Introdução

Em Janeiro de 2001, por influência de direito comparado, veio à luz no sistema jurídico tributário brasileiro o instituto da “norma anti-elisiva”, introduzido pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (“CTN”). Sem relevar, neste momento, o perigo de se transportar figuras de outros domínios jurídicos, que não aquele que subjaz o contexto normativo brasileiro, sem a sua devida adaptação à realidade que passa a integrar, verifica-se que já na expressão “norma anti-elisiva” há defeito expressional, uma vez que se proibi (“anti”) aquilo que é permitido pelo direito (“elisão”). É, pois, ao mesmo tempo, negação e afirmação de uma mesma norma.

Sem perder de vista essas notas preliminares, mas deixando-as de lado para fins científicos, verifica-se que “Planejamento tributário e desconsideração do negócio jurídico”, indiscutivelmente, é tema atual e extremamente controvertido; basta observar (i) as disparidades de opiniões em sentenças e/ou acórdãos dos mais variados Tribunais, (ii) a divergência de pontos de vista pelos julgadores, (iii) decisões com fundamento em critérios extra-jurídicos; tudo isso contribuindo a disseminar, em planos jurídico-tributários, uma insegurança sem precedente. Estaria o planejamento tributário com seus dias contados pela dicção do parágrafo único do artigo 116? Creio que não. E nem mesmo se, efetivamente, a Medida Provisória 33/2002 tivesse sido convertida em Lei, seria possível impedi-lo.

Este artigo visa, justamente, sistematizar a figura do planejamento tributário; e, sob o ponto de vista do direito positivo, observar a elisão fiscal a partir das normas do ordenamento posto – válidas, vigentes e eficazes – que formalizam os critérios objetivos para se considerar um ato lícito ou ilícito, aptos, portanto, a autorizar à Autoridade Administrativa a desconsiderar negócio jurídico tributário pelos vícios do próprio ato, mediante a aplicação das regras postas no sistema. O presente estudo tem por escopo, portanto, eliminar o grau de subjetivismo que vem contaminando a análise deste tema, em razão de adotar o critério volitivo ou mesmo econômico como parâmetro no julgamento das questões relativas à elisão fiscal. O resultado a que se quer chegar é, justamente, delimitar o recorte que o direito positivo confere à autonomia negocial e à

liberdade privada, bem como os limites objetivos da competência administrativa em desconsiderar o negócio jurídico.

II. Noções preliminares sobre o ato de desconsideração, planejamento tributário e elisão fiscal

Tenhamos que *planejamento fiscal* é expressão que está na moda e, por essas e outras razões, paulatinamente, vem sendo impregnada com uma forte conotação negativa. O motivo disso decorre da introdução do parágrafo único do artigo 116, do CTN¹, pela Lei complementar n.º 104/2001 e das diferentes interpretações que vem sendo dadas a este texto de direito posto. Na exposição de motivos, que acompanhou o Projeto, obtendo por resultado a referida Lei Complementar, entendeu o legislador ser necessária inclusão, no âmbito da legislação brasileira, de *norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade da elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito*. A partir deste extrato textual, tomam-se três motes que serão analisados pontualmente neste artigo:

(1) norma que permita à autoridade tributária *desconsiderar atos ou negócios* jurídicos praticados

(2) com a *finalidade da elisão*,

(3) constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de *planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito*.

¹ 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.

A despeito de se verificar extraordinário impacto à comunidade jurídica com o ingresso da “regra anti-elisiva”, a desconsideração de negócio jurídico não é previsão legal nova no sistema. Há muito já existia, no entanto, vinha em artigos tão esparsos no ordenamento jurídico que não chegou a causar o choque que a disposição expressa do parágrafo único do artigo 116, do CTN até hoje vem fomentado.

Demoremo-nos, porém, num ponto: a semelhança de efeitos jurídicos entre o instituto da anulação e da desconsideração. Ao aproximar estas figuras próprias do direito positivo, encontraremos na segunda o mesmo sentido de *desaparecimento do ato negocial* no sistema normativo posto, porém, com a particularidade de se dar apenas em planos estritamente tributários, à diferença da anulação, que produz o mesmo efeito, contudo, em todo o ordenamento jurídico.

É oportuno lembrar que, no domínio das imposições tributárias, tanto para o lançamento quanto para a “desconsideração do negócio jurídico”, estamos diante de atividade vinculada, e não discricionária; aliás, revele-se, outrossim, que ao desconsiderar, necessariamente a autoridade administrativa deverá lançar de ofício tributo que entende devido, acrescido de multas e correções monetárias. A este ponto é que se pode inferir a diferença entre o instituto em análise e a figura da revogação. O rigor metodológico, neste aspecto, é imprescindível. Não se poderia entender que desconsiderar negócio jurídico seja hipótese de revogação dado que o efeito daquela, em planos tributários, não se dá em razão de conveniência ou oportunidade pela Autoridade Administrativa, mas, sim, por entender os atos legais porém ilícitos em planos arrecadatórios. Apontando para a possível *economia fiscal*, como resultado da opção adotada por um particular a um específico negócio jurídico, o Poder Público vem assumindo postura de que, em assim sendo, teria a aptidão para desconsiderar o ato negocial qualificando este como ilícito tributário.

Cumprе ressaltar, neste sentido, que a desconsideração, verdadeiro retrato de atividade vinculada, não poderia ultrapassar a competência rígida que lhe é imputada por lei, anulando negócios privados em vista de argumentos extra-jurídicos ou mesmo motivado pela conveniência ou oportunidade da desconsideração do ato para fins fiscais (como se depreenderia de um verdadeiro ato revogatório em âmbito tributário). Anular é o único verbo compatível ao instituto em análise, pelo qual a Administração reconhece a ilegalidade do ato para fins estritamente de tributação. Descabe, portanto, no ato de

desconsideração, aludir a quaisquer critérios de conveniência ou oportunidade, como se revogação fosse.

Enquanto na anulação dá-se efeito de expulsão total do ato no sistema jurídico por meio de procedimento previsto em lei; a desconsideração o repele parcialmente, circunscrevendo seus efeitos anulatórios a um determinado subdomínio, o tributário. Está aí a similaridade entre estes institutos. Tanto em um quanto em outro deverá haver previsão legal permissiva que denota os fatos típicos, o procedimento e os prazos que circunscreve a matéria; sempre submetidos aos ditames do Devido Processo Legal. Isto posto, *invalidação ou anulação por motivo de ilegalidade* em planos restritivos tributários equivale, simetricamente, ao termo *desconsideração do negócio jurídico*.

Com essas anotações, citem-se alguns exemplos significativos da presença da desconsideração de ato negocial em planos privados. No Código Civil de 2002, o parágrafo único do art. 45 prescreve competência à autoridade em anular a constituição das pessoas jurídicas de direito privado, por defeito do ato respectivo; na mesma linha, o parágrafo único do art. 48 daquele diploma, que prescreve o direito de anular decisões constitutivas de pessoa jurídica, quando violarem lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, dolo, simulação ou fraude. Ainda no direito das empresas, no título dos negócios jurídicos, mais especificamente, dos seus defeitos, citem-se, concisamente, o art. 171 do CC/02 acerca das hipóteses de anulação de ato jurídico viciado² e o art. 178 do CC/02³ ao determinar os diferentes motivos que ensejam a sua anulação. Sempre na referida lei, releva-se a disposição do §4º do art. 1078, do CC/02 ao tratar do direito de se anular o ato de aprovar, sem reserva, o balanço patrimonial e o resultado econômico. Ainda no domínio privado, as hipóteses anulatórias do nome empresarial quando constituído com violação de lei ou contrato, asseguradas pelo art. 116 do CC/02.

Em breve síntese, discorre-se, aqui, algumas das mais variadas hipóteses previstas em lei, sendo possível encontrar tantas outras pela simples leitura dos textos

² por incapacidade relativa do agente ou por vício resultante de erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores.

³ “É de quatro anos o prazo de decadência para pleitear-se a anulação do negócio jurídico, contado:

I - no caso de coação, do dia em que ela cessar;

II - no de erro, dolo, fraude contra credores, estado de perigo ou lesão, do dia em que se realizou o negócio jurídico;

III - no de atos de incapazes, do dia em que cessar a incapacidade.”

prescritivos de conduta. Há que se entender, pelo exposto, que tanto *desconsideração de negócio jurídico*, quanto *planejamento tributário* já existiam a muito no direito. Desconsiderar um negócio jurídico era e continua sendo nada mais que uma das formas de anulação do ato, circunscrito a um determinado subdomínio do ordenamento. Por seu turno, observando o fenômeno em toda sua complexidade, o direito positivo jamais impediu, em termos legais, a figura do planejamento. Inclusive, recepciona o seu resultado, sob todos os efeitos em lei admitidos, quando este estiver em perfeita sintonia com a ordem normativa. Esta, inclusive, é a interpretação que se deve tomar a partir do princípio ontológico de que “tudo que não estiver juridicamente proibido, estará permitido”, preceito determinante do próprio regime jurídico privado.

Apesar de ser previsão implícita no ordenamento, este preceito rege as relações entre particulares e entre estes e a Administração Pública com a mesma intensidade que os princípios constitucionais expressos. É norma de “competência privada”, que delimita por exclusão a capacidade negocial do particular. E mesmo que assim não se entenda, tal entendimento poderia ser obtido dos conceitos de liberdade do art. 5º da CF/88, em sentido lato, ou também dos arts. 1º, IV e 170, ambos da CF/88, que garantem a liberdade de iniciativa, a livre concorrência, o livre exercício da atividade econômica, e que resumem, todos, o conceito de *autonomia privada*. São previsões, que, colocadas nos altiplanos da Constituição, autorizam o setor privado a estruturar sua vida e seus negócios ao seu modo, até os limites do modelo negocial que o direito positivo prescreve.

Sob este enfoque e no esforço de conceituar o *Planejamento Tributário*, verifica-se de suma importância analisar as palavras empregadas na expressão, partindo-se do plano da literalidade textual às construções de significado. *Planejar* é verbo que promove uma ação de arquitetar algo, de programar alguma coisa para frente; logo, enseja uma intenção de fazer ou realizar algo voltado para o futuro. Ao se transportar esta noção ao direito positivo, o planejamento tributário torna-se um dado pré-jurídico, que, em outras palavras, traduz a atividade psicofísica do exegeta do direito em projetar a estrutura da norma, sem que ainda a tenha efetivamente positivado. Está em planos hipotéticos, abstratos, e somente se atingir o seu resultado, concretizando a vontade em planos jurídicos, é que o direito compreenderá, ao seu modo, este agir cognitivo do particular. Sem isso, o planejamento é figura desconhecida do sistema normativo. Dito

de outro modo, ao planejar, inexistente substrato deontico para permitir qualquer tipificação a uma dada hipótese. Não há norma. O fato, ainda não juridicizado, encontra-se fora do domínio do direito; inexistente, portanto, para o mundo do ordenamento justamente por não ter sido introduzido por uma estrutura normativa válida.

Isto posto, o contribuinte tem todo o direito de planejar seus negócios da forma que mais lhe aprouver; e, se deste projeto surgir enunciado de direito válido, seu único requisito é estar em planos de legalidade, ou seja, nos estritos termos da tipicidade – que requer subsunção do fato à norma – e nos moldes dos princípios constitucionais tributários que constituem esta específica ordem jurídica. A Constituição, por todos os preceitos já expostos, garante este direito (pré-suposto) do contribuinte em organizar sua atividade negocial, mesmo que tenha por objetivo suportar menor ônus tributário. Não está neste critério a identificação da ilicitude. Entender o contrário é ignorar os direitos fundamentais que lhe são assegurados, bem como é fortalecer a estrutura estatal a ponto de suplantar a própria repartição competencial, tão bem delimitada no Texto Supremo, conferindo poderes excessivos à Autoridade Administrativa.

Vale recordar que o regime público está submetido a outro princípio ontológico, oposto àquele acima mencionado, prescrevendo que “tudo que não estiver juridicamente permitido, estará proibido” aos representantes estatais. Nestes termos, a competência dos órgãos públicos deve se limitar aos termos da lei e às figuras positivadas em direito; antes da norma, é vedado qualquer restrição. E mais, ao adotar critério extra-jurídico – economia fiscal – macula-se a própria atividade da Administração em desconsiderar o negócio, uma vez que ela adota parâmetros desconhecidos ao próprio ordenamento posto.

Nesta linha e ainda na tentativa de delimitar a noção *planejamento tributário*, cumpre investigar a qualidade “tributário” que complementa o significado da expressão em análise. Na medida em que todo atributo tem por objetivo distinguir a palavra que qualifica, é imprescindível tomá-lo como diferença específica à delimitação da idéia contida no termo. Direito tributário é o ramo do ordenamento positivo que circunscreve todas as relações entre Fisco e contribuinte. Sua base normativa está assentada na Constituição Federal que, em termos rígidos, delimitou as competências legais dos entes tributantes, justapondo a estas uma série de princípios que norteiam a atividade

tributária, desde a instituição do tributo até o momento de sua cobrança. Sendo assim, todo conceito que se circunscreve a este universo exige, em toda extensão, o cumprimento efetivo destes princípios, e, no caso em tela, essencialmente: da segurança jurídica, da certeza do direito, da legalidade em matéria tributária, da tipicidade e da garantia do devido processo legal.

O planejamento, enquanto plano pré-jurídico, pode ou não se ater a estas noções de direito tributário. Quando, porém, é escolhida a forma negocial pelos particulares, introduzida ao universo jurídico mediante linguagem competente, o planejamento desnatura-se em razão de seu próprio ingresso em nível sistêmico, assumindo caráter de ato normativo. Eis a elisão fiscal. Neste momento, todos os preceitos constitucionais acima expostos deverão ser obedecidos, como forma de garantia e limite tanto da atividade do particular quanto daquela da Administração Pública. Somente com sua não-observância que se estará diante de hipótese de ilicitude. Importante lembrar que princípio nenhum objetiva privilegiar alguém; quer, sim, fazer prevalecer os valores da própria ordem positivada. Neste ponto, somente com o ato jurídico posto adquire-se critério formal para julgamento da licitude, entendido aquele como fonte objetiva para avaliação da autoridade administrativa, segundo os ditames supremos de direito tributário.

Na exposição de motivo acima referida, procura-se combater os procedimentos de *planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito*. Pondere-se, aqui, que o termo em análise está sendo usado neste texto já como ato jurídico, unidade pertinente ao sistema, ou seja, é norma individual e concreta válida porém maculada de *vício na forma*, entendida esta como plano específico de expressão determinada e exigida por lei, ou de *vício de direito*, de onde se infere todos os outros defeitos do ato que atingem diretamente um de seus requisitos, conforme se depreende da leitura do art. 171 e 178 do CC/02.

Por todo exposto, verifica-se que *planejamento tributário significa atividade psicofísica do contribuinte em projetar, cronologicamente para frente, protótipos de norma tributária que tenha por objetivo economia fiscal*. Na medida em que é um dado pré-jurídico, tem o intérprete total direito em planejar seus negócios da forma que mais lhe aprouver, estando constricto aos ditames constitucionais da segurança jurídica, da legalidade em matéria tributária, da tipicidade e do devido processo legal apenas e tão

somente quando verter o resultado desta atividade em norma jurídica válida no sistema. Por via de consequência, quando a expressão estiver sendo usada à moda de ato juridicamente posto, norma individual e concreta válida, estamos diante de elisão fiscal. Neste tocante, sim, o intérprete, atribuído de competência, deve aplicar a este conceito toda matéria aludida ao ato posto.

III. A teoria dos Atos Jurídicos: o problema volitivo na desconsideração do negócio jurídico

Sabemos que *ato jurídico* é concepção que porta em si a idéia de norma. No direito, traduz-se por exercício efetivo, em planos individuais e concretos, da faculdade de agir juridicamente. Ou seja, articulando as formas do direito, o exegeta, guarnecido pela capacidade de produzir norma que lhe atribui o direito positivo, constitui o fato mediante linguagem das provas, instaurando o antecedente do enunciado normativo individual e concreto, e, por meio do vínculo deôntico, formalizando o conseqüente prescritivo de conduta. Como toda palavra, é estrutura jurídica de significação que porta, em seu bojo, a polissemia processo/produto, isto é, podemos identificar no ato jurídico tanto as marcas da enunciação (de onde será possível reconstruir o aspecto volitivo da norma, ensejado pelo parágrafo único do art. 116 do CTN) como também o seu produto (a norma como enunciado deôntico). Encerra-se nele, portanto, dois pontos de vista: aquele que prioriza o produto normativo e aquel'outro que ressalta o processo.

Nestes termos, analisar o *ato jurídico* pressupõe dois objetos cognitivos que trazem consigo dois momentos epistemológicos: (i) o texto, a norma individual e concreta, de onde se identifica no ato os elementos que integram a relação deôntica de implicação – análise intra-normativa; e (ii) o contexto jurídico, ou seja, a perspectiva inter-normativa, pela qual se identifica a operação de subsunção e os requisitos procedimentais presentes na estrutura da norma jurídica válida. Atente-se que o aludido contexto é estritamente aquele do direito positivo pois, dentro do fechamento que lhe é estrutural, o sistema normativo não admite de outro tipo.

Paulo de Barros Carvalho, em brilhante paralelismo entre os universos jurídicos e lingüísticos, entende *não haver texto sem contexto*.⁴ As premissas levadas em conta nesta frase observa a unidade do direito positivo, que, por meio de regras de subordinação e coordenação, constrói o significado sistêmico presente em cada um dos elementos constitutivos do todo. Norma é significação que, sob um ponto de vista, é

⁴ Paulo de Barros Carvalho. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos de incidência*. 4^a ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 18.

texto, unidade, mas só atinge sua completude de sentido quando semanticamente contextualizada no sistema. Tais ponderações fornecem amparo à problemática da figura da elisão fiscal, conferindo substrato para elucidar o sentido da norma controvertida não apenas como fenômeno isolado, mas como parte de um todo.⁵ A expressão “elisão fiscal” é adotada, aqui, como o planejamento realizado por meio de ato jurídico, introduzido pelo agente privado. Ela vem a enaltecer a concepção acima exposta, impulsionando o exegeta ao trato da matéria sempre sob esses dois pontos de vista indissociáveis.

Como o resultado do planejamento tributário pode ensejar *ato jurídico*, hipótese de elisão fiscal, torna-se necessário analisar esta figura normativa sob estes dois enfoques. Como texto, o ato será constituído por diversos elementos que lhe dão forma – significante – e conteúdo – significação. Aqui estão as partes componentes da substância do ato: (i) motivação ou descrição do motivo do ato; (ii) sujeito enunciador ou emissor da norma; (iii) sujeito receptor ou destinatário da norma; (iv) nexos normativos relacionais da norma; e (v) conduta prescritiva modalizada pelo relacional. Por outro lado, como conjunto sistemático indissociável, o contexto aparecerá recuperado na implicitude do texto. Sob esta perspectiva, ao se deparar com as inter-relações de subordinação e coordenação, a análise jurídico-contextual passará a ser o momento em que se constrói a estrutura de sentido completa da norma jurídica. Dentre os requisitos extrínsecos, caracterizadores do contexto implícito do *ato jurídico*, estão as noções de (a) autoridade ou agente competente; (b) objeto lícito; (c) procedimento previsto em lei; (d) publicidade em sentido lato; (e) motivo do ato; e (f) finalidade ou objetivo.

Retomando a análise da exposição dos motivos da Lei Complementar 104/2001, cumpre ressaltar que dentre as razões que o legislador optou como critério determinante para o encontro dos limites conceituais da desconsideração do negócio jurídico está a *finalidade da elisão*. Buscando amparo nos dicionários, a palavra “finalidade” é definida como a *intenção ou motivação para a realização ou existência (de algo); objetivo, propósito, fim*. Vê-se, em um só tempo, a *finalidade* caracterizada por fundamentos intra-normativos do ato – como motivação – por requisitos extrínsecos

⁵ Claus – Wilhelm Canaris. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. intr. e trad. A.Menezes Cordeiro. 2ª ed., São Paulo, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 156.

daquele mesmo – tal qual finalidade ou objetivo – e, por último, por elementos fora do sistema normativo – ao assumir a *intenção* como conteúdo constitutivo deste conceito.

Ora, foi justamente nesta terceira perspectiva que muitas decisões dos Tribunais têm buscado guarida para desconsiderar ato ou negócio jurídico. Fala-se em “querer declarado”, “o ser e o não-ser da intenção do contribuinte”, “*intentio factis*” e “*intentio juris*”, “intenção de evitar a aplicação do regime tributário mais oneroso”, em “negócios falsos e mentirosos”, em “divergência da vontade real e a vontade declarada” e tantas outras que servem de exemplo ao apego à estrutura volitiva – o querer por detrás do dever – que precede a norma.

A este respeito, tenhamos que no domínio do direito e, em razão do princípio da estrita legalidade, mais latente no sistema tributário, não há como conceber a idéia *intenção* como critério delimitador da juridicidade – licitude ou ilicitude – de um ato jurídico posto pelo particular. Seria abalar as estruturas constitucionais, rompendo com a própria noção sistêmica de direito tributário. Nesta atitude, joga-se para o alto a repartição constitucional, os princípios de direitos fundamentais do contribuinte como segurança jurídica, certeza de direito, liberdade, legalidade, bem como outorga à Administração Pública carta branca para qualificar, à sua maneira, a vontade do particular ao produzir determinado negócio jurídico, e, a partir dela, construir a ilicitude como bem entender. Admitir isso é negar todo esforço legislativo produzido pelas Casas Legislativas até hoje.

Captar o fenômeno do direito é compreendê-lo como sistema autopoiético que, tanto para o ingresso quanto para a expulsão de qualquer uma de suas unidades componentes, será necessário recorrer a um processo e, por meio dele, se alcance um produto, ambos prescritos, passo a passo, em lei. Processo e produto normativos são construções que o ordenamento mesmo cria mediante a enunciação de notas, gerais e abstratas. Tudo está na lei e mesmo em hipóteses de lacuna, a resposta deve ser tirada dela, observando-se os cânones principiológicos que regem o específico subdomínio do direito que se manifesta nas diferentes controvérsias que podem surgir. A subsunção do fato à norma nada mais é que o traduzir do fato em planos concretos para os termos abstratos; da delimitação dos indivíduos que compõem os pólos da relação ao seu sentido geral. A tipicidade em direito tributário planta suas raízes neste fenômeno, exigindo exata adequação do fato à norma. Sem subsunção do evento descrito à hipótese

normativa, não há incidência e, conseqüentemente, inexistente introdução de novo enunciado no sistema.

É por essas e outras que *intenção* é idéia destituída de *sensu jurídico* para qualificar os atos de direito positivo. Neste subdomínio, são lícitos ou ilícitos os negócios firmados tendo em vista critérios objetivos que estão na lei. A determinabilidade destes elementos por meio da linguagem da prova exige notas formalmente indicadas ou indicáveis, requisito este para a própria constituição do tipo jurídico. Nesta mesma linha, discorre Claus – Wilhelm Canaris ao afirmar ser *designadamente mais fácil demonstrar a mera adequação “formal” de um valor, do que comprovar a sua justiça e adstringibilidade ‘material’ (de lege lata)*.⁶ Saber se a intenção do particular ao praticar o ato negocial é justa ou não, é verdadeira ou não, tem objetivos estritamente fiscais ou não, é questão que só pode ser resolvida quando existente lei que enumere, ponto a ponto, os elementos caracterizadores deste fato. Sem isso, só se pode tomar como vício do ato, aqueles já conhecidos pelo direito civil, pelo direito comercial, etc. Conclui-se, portanto, que a *finalidade* não poderá ser caracterizada por elementos extra-jurídicos. A *intenção*, para ser considerada no ordenamento posto, deve se apropriar de conteúdo normativo, constitutivo do ato negocial. É, nesta linha, que ela se desgarra do subjetivismo que lhe é próprio para se corporificar como inter-relação, ou melhor, materializar-se em condutas intersubjetivas. Neste momento, deixa de ser *intenção* para adquirir *status* de norma no direito posto.

Excluída a terceira hipótese acima referida, as atenções se voltam, agora, para os dois critérios aludidos: motivação e objetivo. De um lado, tome-se para fins de análise o elemento intra-normativo da *motivação do ato*. O termo, neste estudo, assume sentido de lugar e momento em que a linguagem das provas, articulada pelo agente competente, constituirá o enunciado do fato jurídico, com base na hipótese normativa, produzindo o fenômeno da subsunção do fato à norma. É o querer formalizado na medida da lei. Motivação, neste sentido, autentica o sistema e prevê diretrizes seguras à tipicidade e legalidade exigidas pelo direito tributário.

⁶ Claus – Wilhelm Canaris. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. intr. e trad. A.Menezes Cordeiro. 2ª ed., São Paulo, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 177.

Outra é a visão sob o ponto de vista extrínsecos, ou seja, pelo objetivo exposto do ato. Releve-se, bem assim, que *objetivo* ou *finalidade* são observados como pressuposto ou requisito do ato, isto é, referem-se sempre à construção de fato jurídico tributário, em sentido inter-normativo, sob a perspectiva procedimental prescrita em lei. De uma e outra maneira, objetivou-se conceituar finalidade dentro dos limites da própria noção de *ato jurídico* – produto – constituído a partir de um procedimento de subsunção e implicação, delimitado em lei – processo. Não buscam fundamento no querer daquele que enuncia a norma mas no “querer do direito”, sistêmico, que se traduz objetivamente em linguagem das provas.

Nestes termos, pondere-se, por fim, que essas noções levam a um emparelhamento entre motivo e finalidade do ato, por aplicação terminológica imprópria do que se entende por *motivo*, sendo necessário, portanto, elucidar este assunto ainda no propósito de delimitar este termo no quadro da elisão. Retomando, *motivo* é a razão imediata ou o fundamento que deu impulso ao particular em produzir o negócio jurídico. Já *finalidade* é o resultado efetivo do ato, sempre previsto em notas gerais e abstratas no texto legal ou, em termos individuais e concretos, quando subsumido o fato típico à norma. Importante notar neste aspecto que o motivo, por muitas vezes, pode ser considerado como a “finalidade a que se pretende chegar”; no entanto, a despeito desta idéia induzir o entrelaçamento dessas noções, o conceito de motivo não engloba a finalidade, na forma como ela é concebida em lei ao ato jurídico. Frise-se que finalidade encampa noções de valor sistêmico, que o direito mesmo dispõe e exige no ato, e não valor ideológico, do próprio particular. Neste ponto é que reside a viabilidade prática em se avaliar a vontade do ato no direito positivo, tendo em vista que somente aí se encontra a precisão e a objetividade das previsões em lei. Releva-se, a este respeito, que apesar de circunscreverem região de cunho psicológico, os atos produzidos pela vontade do agente são prescritos pelo direito posto, condição de sua própria existência no sistema, e seu propósito, em muitos casos, também se encontram determinados na lei; quando não o estão, são desconsiderados como critério objetivo que localizam juridicamente o ato. A vontade nele deverá, portanto, estar em consonância com a *finalidade legítima do ato*, que se reduz à finalidade apontada pela lei e pelos valores superiores do direito positivo.

Partindo-se do pressuposto de que elisão fiscal é ato válido e lícito, para todos os efeitos, no ordenamento jurídico brasileiro, *finalidade da elisão*, encampa noções de valor superior no sistema tributário, que exige no ato elisivo adequação (i) à segurança jurídica; (ii) à estrita legalidade do fato à norma; e (iii) à tipicidade. É na linha diretiva da Constituição Federal que haverão de pautar-se todos os atos administrativos componentes deste procedimento.

IV. A Desconsideração do Negócio Jurídico na Forma da lei

Neste momento, torna-se imprescindível a análise da atividade administrativa em tela que, hoje, encontra amparo no parágrafo único do art. 116. Releve-se, de partida que, a este respeito, a Medida provisória n. 66/2002 pretendeu regular o procedimento da “regra anti-elisiva” nos moldes de seus artigos 13 a 19. Apesar de não ser mais possível que se torne aplicável o referido texto, tomemo-lo para fins científicos. A aludida norma trouxe como motivos de desconsideração de ato ou negócio jurídico a “falta de propósito negocial” e o “abuso de forma”. Propósito é vocábulo que, em planos jurídicos, torna-se inaplicável: (i) é *intenção* e, logo, é critério volitivo extra-jurídico impassível de delimitar conceptualmente os fatos jurídicos tributários; e (ii) é *futuro*, aspecto temporal que inviabiliza a liquidez e certeza a que prescindem as figuras do direito tributário para que sejam exigíveis. Vale recordar, reforçando o argumento, que somente é fato jurídico aquilo que foi positivado em norma individual e concreta. Fato futuro, em planos positivados, é hipótese geral e abstrata, tão-só. Neste sentido, a própria aceção deste diploma legal torna impossível imputá-lo como critério oponível à desconsideração dos atos jurídicos, sob pena de infringir diretamente a Constituição Federal.

Por outro lado, a norma “anti-elisiva” autoriza a desconsideração por “abuso de forma”. Neste caso, entendo que está em completa sintonia com o ordenamento vigente, inclusive, o apontamento pela Medida Provisória deste único critério – forma – é, neste ponto, restritivo das hipóteses de desconsideração pois, caso se tomasse apenas este diploma, somente os vícios de forma estariam sob o amparo da norma anti-elisiva. Esta, contudo, não é minha opinião. Apesar de entender improcedente adotar critérios de outros subdomínios tal qual o econômico – economia fiscal – ou aquel’outro de psicologia humana – verdadeira vontade do ato praticado – verifica-se no direito positivo que o instituto da desconsideração está submetido aos domínios da anulação do ato, recepcionado pelo direito tributário nos moldes do art. 110 do CTN; logo, todos os defeitos do ato jurídico, em planos privados, são recepcionados na figura da *elisão fiscal*.

Tendo em vista esses comentários, cumpre agora delimitar o campo de atuação da atividade administrativa nos termos do parágrafo único do artigo 116. A propósito, retoma-se a exposição de motivos pela qual diz ser a regra anti-elisiva norma que permite à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados. As questões que se levantam são: Qual o limite para esta desconsideração? É possível presumir a conduta ilícita no ato? Até que ponto este procedimento está adstrito aos ditames da ordem tributária e ao devido processo legal? A este respeito, entendo que a regra do parágrafo único do artigo 116, do CTN deve ser lida com bastante ponderação, não nos esquecendo de observar o plano contextual do sistema jurídico a que todo conceito de lei exige para que, diante destas reflexões, seja possível ao intérprete dar a real dimensão daquilo que vem disposto pelo texto positivo.

No tocante à aplicabilidade dos primados supremos, José Artur Lima Gonçalves, adotando o ponto de vista constitucionalista à figura em análise, entende oportunamente que “o legislador ordinário pode eleger negócios privados entabulados entre os particulares, como pressuposto para a instituição e cobrança de determinados tributos de sua competência impositiva. Mas não pode a fiscalização invadir a seara da liberdade privada, para manipular aqueles negócios jurídicos, com o intuito de ‘forçar’ o reconhecimento da ocorrência do fato tributável, deturpando-o em suas peculiaridades. Trata-se de determinação constitucional, que exige o respeito à autonomia da vontade como própria condição de validade do exercício legítimo da competência tributária, e da própria atividade administrativa concernente à fiscalização e controle de arrecadação de tributos, que no Brasil se submete, de forma absoluta e incontornável, ao princípio da estrita legalidade ou tipicidade tributária.”⁷

Aponte-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN firma-se nos pressupostos do ordenamento jurídico tributário devendo-se levar em conta, nesta tarefa, tanto os ditames constitucionais já mencionados como aquel’outro do art. 110 do CTN. O conceito de elisão fiscal e da desconsideração do negócio jurídico, apresentam-se, para muitos, como institutos novos ou inovadores do sistema jurídico tributário, no entanto, são figuras que nele já firmavam suas bases, bastando-se observar, a este respeito, que todo seu conteúdo já se encontram definidos pelo próprio ordenamento posto. Aplica-se

⁷ José Artur Lima Gonçalves. *Planejamento Tributário Internacional*. IBET, Justiça Tributária, p. 423.

perfeitamente, ao momento de análise, afirmação de Claus – Wilhelm Canaris, que vem a contribuir de forma decisiva na delimitação da força destes preceitos em matéria de planejamento tributário e desconsideração do ato negocial:

“E porque o sistema objectivo é constituído, segundo a opinião aqui apresentada, por valores fundamentais ou por princípios fundamentais de Direito, isso iria pressupor que aquelas figuras novas respeitam a valores que, de antemão estavam imanentes ao nosso Direito privado. (...) O reconhecimento de um novo instituto não significa, de facto, qualquer modificação do sistema objectivo, mas apenas uma alteração no científico uma vez que os valores relevantes já se continham de antemão, na lei e apenas não eram reconhecidos no seu alcance total.”⁸

O *novo* na elisão fiscal ou na desconsideração do negócio jurídico encontra-se apenas no *modus* de aproximação do exegeta a esta matéria, ou melhor, à maneira de enxergar o fenômeno que já estava no direito posto. Em assim dizendo, sem abandonar os princípios constitucionais e tendo-os sempre em vista, verifica-se que a atividade da Autoridade Administrativa em desconsiderar negócios jurídicos deverá encontrar limites, também, no art. 110 do CTN. Há, portanto, uma dupla negação que inviabiliza a Autoridade Administrativa, ao seu bel prazer, conferir poderes a si mesmo, extrapolando a própria previsão normativa superior. O Estado Democrático de Direito, tão defendido pelos Poderes Públicos, deve ser neste ponto vangloriado por elas mesmas, como exemplo de seu efetivo cumprimento, pois estão nestas atitudes a verdadeira consolidação das diretrizes axiológicas supremas do sistema normativo.

⁸ Claus – Wilhelm Canaris. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. intr. e trad. A.Menezes Cordeiro. 2ª ed., São Paulo, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 116-8.

V. As espécies de infração de tributária e a desconsideração do negócio jurídico

A Constituição Federal de 1988 ao recepcionar o Código Tributário Nacional, originalmente Lei Ordinária, como Norma Geral de Direito Tributário, nos moldes do art. 146 da CF/88, conferiu poderes a este diploma em preceituar o modo como se deve dar a interpretação e a integração da Legislação Tributária. Foi o que fez, negativamente, em seu art. 110 do CTN. Ficou vedado, por este preceito, a qualquer legislador tributário *alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*. É partindo-se disso que entendo prejudicada qualquer nova noção de ato negocial ilícito ou mesmo conferindo nova forma ao procedimento de desconsideração do negócio jurídico quando já existente, ainda que esparsos, diversos artigos de lei tratando sobre este mesmo assunto.

Firmadas estas reflexões e tendo em vista o preceito do art. 110 do CTN, tenho que a Autoridade Administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos que apresentarem *defeito do ato respectivo*, isto é, quando *violarem lei ou estatuto*. Em resumo, permite-se a desconsideração somente quando o contribuinte, por meio de ato negocial, *violar a lei*, conceito que abarca tanto a figura da *fraude à lei* quanto a de *abuso de direito*. Importante notar ainda que *fraude à lei* (art. 166, VI do CC/02) é conceito gênero que abrange a simulação; da mesma forma que abuso de direito (art. 187 do CC/02) é o conjunto composto por dois outros subdomínios: abuso de poder (incompetência) e abuso de forma. Todos estes termos fazem parte de um universo maior que é a *fraude* (art. 72 da Lei 4.502/64) e a *sonegação* (art. 71 da Lei 4.502/64).

Em termos legais, fraude é *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal*, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Sonegação, por suas

vez, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Enquanto a primeira, fraude, observa a ilicitude sob o ponto de vista da teoria da norma, ou melhor, da teoria dos atos administrativos, por tratar da própria ocorrência do fato gerador; a segunda, *sonegação*, toma o mesmo fato sob outra perspectiva, da teoria das provas, traçando a ilicitude em observância à ação ou omissão do contribuinte para o desconhecimento do fato pela autoridade fazendária. Apesar de tratarem assuntos de ordens diversas, uma e outra dizem respeito à *constituição do fato jurídico* típico da norma, ou, em outras palavras, da norma que dispõe sobre a própria ilicitude.

Delimitando-se estes campos de ilícito e homogeneizando todas elas sob as duas perspectivas de fraude e sonegação, verifica-se que o fato típico ilícito, que, uma vez caracterizado, atribui à autoridade competência para desconsiderar o negócio jurídico produzido, é constituído por três critérios: (i) fato normativo típico; (ii) dolo do contribuinte na elaboração do ato negocial; e (iii) finalidade jurídica ilícita no ato. Vale ressaltar que a caracterização de quaisquer destes conceitos dependem da comprovação efetiva das notas apontadas por lei.

VI. Processo Administrativo Federal e a Desconsideração do Negócio Jurídico

Cumpre, em pontos finais, ater-se à expressão “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” na regra do parágrafo único do artigo em análise. Dois indicativos remetem este tema à noção de *eficácia técnica*, quais sejam, “a serem estabelecidos” e “em lei ordinária”. Ao utilizar-se de tempo verbal futuro, o enunciado em tela remete à elaboração de um projeto, necessariamente, a *posteriori*. Programa-se uma atividade legislativa futura para organizar os procedimentos que deverão ser observados na aplicabilidade deste parágrafo único. Ao complementar a previsão de atividade legislativa pela referência “em lei ordinária”, o legislador deixa claro o *modus* pelo qual entende ser necessária a imposição da regra adjetiva, ou seja, segundo o modelo dos artigos 61 a 69 da CF/88, com aprovação da lei por maioria simples dos membros das duas Casas Legislativas. A aludida expressão, ao mesmo tempo em que indica a forma como se deve proceder à elaboração legislativa, reafirma a necessidade de uma lei que discorra sobre a matéria tratada. A observância de procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária passa a ser condição à juridicização dos fatos e, conseqüentemente, à própria possibilidade de desconsideração do negócio jurídico.

Paulo de Barros Carvalho, debruçando-se sobre o tema, com a seriedade que lhe é ínsita, conceitua a eficácia/ineficácia técnica de uma regra jurídica: “Diremos ausente a eficácia técnica de u’a norma (ineficácia técnico-sintática) quando o preceito normativo não puder juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento de seus efeitos, tudo (a) pela falta de outras regras de igual ou inferior hierarquia, consoante sua escala hierárquica, ou, (b) pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento outra norma inibidora de sua incidência.”⁹ É precisamente nesta primeira hipótese (a) que se enquadra o problema trazido pela “regra anti-elisiva”. Falta ao parágrafo único lei ordinária *específica* que confere a seqüência sintática exclusiva que lhe é demandado pelo seu próprio conteúdo expressional. E tem-se até hoje o silêncio legislativo a este respeito. Contudo, não será pela ausência de especificidade que se tornará inaplicável.

⁹ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 19.ed. São Paulo: Ed. Saraiva. 2007, p. 83.

Apesar de muitos autores entenderem o parágrafo único do art. 116 do CTN como norma ineficaz, tecnicamente, tenho demonstrado, pelos próprios argumentos até agora expostos, ser a desconsideração nada mais do que uma espécie de anulação e, deste modo, todos os seus preceitos já se encontram positivados em lei. Em outras palavras, a “norma anti-elisiva” é eficaz, em termos sintáticos, na medida em que se apóia em todos os preceitos de direito privado que circunscreve a matéria. Ausente regra específica, de igual ou inferior hierarquia, que dê suporte sintático à aludida norma, inovando a atividade administrativa na forma em que se procede à anulação do ato ou negócio jurídico por ilicitude, a autoridade fiscal, continuará submetida aos procedimentos tradicionalmente observados no processo administrativo.

Levemos em conta essas injunções para ressaltar, no processo administrativo federal, as previsões – possibilidade e procedimento – dos artigos 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 que tratam do tema submetido à apreciação. A Autoridade Administrativa, para que possa decretar nulo o ato negocial praticado pelo particular, e, conseqüentemente, desconsiderá-lo em termos fiscalizatórios, tem como imposição necessária que se enquadre em uma das hipóteses de nulidade do art. 59 ou quaisquer outras previstas, na lei, em direito privado. Isto posto, para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a Autoridade Fiscal provar três requisitos que constituem a ocorrência de ilicitude, quais sejam, (i) fato típico; (ii) dolo; e (iii) finalidade jurídica ilícita no ato negocial. Os critérios são objetivos e, como já mencionado, não se submetem ao julgamento de conveniência ou utilidade da própria Autoridade Administrativa, pois a desconsideração é competência vinculada.

A este respeito, não há que se falar em “estratagema do particular para revestir o ato de outra forma”, pois o direito só admite como ilícito aqueles fatos tipificados em lei como tal e desde que provado fato típico; dolo e finalidade ilícita do ato. Da mesma forma, não subsiste, para fins de anulação do ato, em planos jurídicos, referência a “fato econômico”, – economia fiscal – justificando a ilicitude pelo propósito do contribuinte em escolher, de todas possíveis, a forma lícita menos onerosa. Por outro lado, situação diversa é aquela em que o fato jurídico, a despeito de ter teor econômico, é jurisdicizado pelo sistema, nos exatos moldes normativos. Nesta hipótese, ele está como representação jurídica, ou seja, enquadra-se perfeitamente sob o ponto de vista jurídico, no modelo que este subsistema social requer. Somente nesta segunda perspectiva é que

se pode avaliar o fato como lícito ou ilícito, pois, justamente, aqui há substrato jurídico para que o exegeta faça sua avaliação segundo o quadro sistêmico do direito.

Colho o ensejo para reiterar que, no universo das ocorrências no mundo social, é possível ao intérprete tomar de um mesmo evento, duas diferentes formas factuais, ou melhor, dois recortes lingüísticos: um sob o ponto de vista do direito positivo – fato jurídico – e outro sob a perspectiva econômica – fato econômico – submetido cada qual aos ditames de seus respectivos sistema. Tenhamos que a Constituição, de forma implícita, veda atribuição de um dever, ao contribuinte, em optar por alternativa tributária que lhe resulte maior carga fiscal. Não há imposição de tal índole e é um disparate pensar que isso seria possível. Pois, infelizmente, é o que vem sendo feito de forma velada em decisões dos Tribunais.

Retornemos da digressão para considerar, em comentários ligeiros, a questão probatória que enseja este tema nas estruturas das imposições tributárias. Adotando pressuposto de que o direito é, propaga, e cria a própria realidade jurídica,¹⁰ sob o seu senso normativo, podemos dizer que somente pelas notas da hipótese legal é que se define e prova a ilicitude do negócio jurídico praticado pelo particular, na estrita legalidade do ato. No tocante a esta matéria, em penalidade tributária, observa-se que, embora revista caracteres próprios, a ilicitude do ato está intimamente ilaqueada à efetiva e devida demonstração da subsunção do fato à hipótese da infração descrita na lei, em todos os elementos do ato ilícito, tendo-se a tipicidade neste caso apreendida em sua totalidade semântica. Em direito tributário penal, a referência a este princípio carrega maior peso e é tomando ele como ponto de partida que se veda a constituição do fato típico ilícito por meros indícios de prova. A Administração tem o ônus da prova e esta deverá ser cabal nos três elementos constitutivos do ato ilícito, vale recordar, (i) fato normativo típico; (ii) dolo e (iii) finalidade jurídica ilícita do ato.

Por esse ângulo, merece aplausos sinceros e reconhecimento o voto de Sueli Efigênia Mendes de Britto, que, em sua decisão, deixa claro o limiar entre prova e não-prova do fato típico (indício de prova), bem como todas as outras abordagens com relação ao tema em tela anotadas ao longo deste artigo com o objetivo de identificar o

¹⁰ Aproveito-me da idéia do filósofo Tcheco Vilém Flusser, que em seu *Língua e Realidade* (2ª ed., 1ª imp., Ed. Anna Blume, São Paulo, 2005.), deixa claro, no próprio índice da obra, os três “capítulos” de toda realidade lingüística: (I) a língua é realidade, (II) a língua forma realidade e (III) a língua cria realidade.

que são estes *atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade da elisão* a que caracteriza a “regra anti-elisiva” que, ao modo do parágrafo único do art. 116 do CTN, constitui-se como *instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito*. Em termos objetivos, elucidou com clareza a necessidade de produção de prova cabal pela Autoridade Administrativa nesta matéria, estando apta a desconsiderar o negócio jurídico somente nestes termos. Leia-se:

“A seqüência de operações realizadas a toque de caixa é o mais forte indício de que todas as operações foram realizadas com o fim de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Mas é apenas um indício, como a validade das operações independem do tempo de duração dos efeitos dos negócios realizados e da vontade interna de pagar menos imposto, a conclusão a que chega é que **a situação fática apresentada pela fiscalização não se enquadra em qualquer das hipóteses fixadas pelo art. 102 do Código Civil de 1916**. Considerando que a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001, é meramente declaratória e por isso depende de regulamentação, e que a simulação não foi provada (RIR/1994, art. 894, § 1º) **os negócios os atos jurídicos praticados pelo recorrente são considerados válidos e sobre o valor recebido pela venda das ações não pode incidir imposto.**”¹¹ (Grifos meus)

¹¹ Primeiro Conselho de Contribuintes, Sexta Câmara, Processo nº. 10865.002040/2002-40, Acórdão nº. 106-14.479, Relatora Sueli Efigênia Mendes de Britto, p. 32.

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da própria análise. Na relação jurídico-tributária ora considerada – infração subjetiva¹² –, o *ônus probandi* compete ao Fisco, *ab initio*, pois para tributar e executar a Autoridade Pública tem o poder-dever de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática de infração praticada no sentido de preencher os princípios da segurança jurídica, da estrita legalidade em matéria tributária, da tipicidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. A este respeito, Paulo de Barros Carvalho¹³ faz o alerta: “Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fácticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fáctica.” Neste sentido, o particular somente terá o *ônus probandi*, em contrário, quando a Autoridade Administrativa apresentar prova com força constitutiva de fato e a razão deste preceito probatório só se dá por observância às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, ou seja, decorre do direito de defesa do contribuinte e não para fins de facilitar a atividade fiscalizatória da Administração Pública.

Cabe registrar, em que pese a relevância da matéria, que o elemento dolo, constitutivo do fato típico que leva à desconsideração do negócio jurídico tributário, não pode ser presumível. Para caracterizar o dolo, torna-se imprescindível que a Autoridade esteja apta a provar o vínculo entre a participação do agente e o resultado obtido pela assunção desta ou daquela forma negocial, sob pena de não se ver com a competência de desconsiderar a atividade do particular para fins fiscalizatórios. Admitir a presunção como prova cabal do dolo é afrontar desmedidamente os direitos fundamentais consagrados no texto Supremo. E, por todo exposto, deve-se ter em mente a excelente conclusão do grande jurista e filósofo do direito Paulo de Barros Carvalho: “O dolo e a culpa não se presumem, provam-se.”¹⁴

¹² Pois contem dolo ou culpa em seu fato típico.

¹³ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, p. 547.

¹⁴ Op. cit, p. 547.

VII. Conclusão.

Em planos de análise, este estudo pretendeu demonstrar de forma objetiva a necessidade de eliminar o grau de subjetivismo no trato da matéria, objetivando caracterizar segundo os modelos do direito positivo, tanto o que é *planejamento tributário* quanto a *desconsideração do negócio jurídico* pela Autoridade Pública e o objeto em que recai a aludida atividade – a *elisão fiscal*.

No esforço de se estabelecer um recorte jurídico à autonomia negocial e à liberdade privada, observou-se a ambigüidade da expressão planejamento tributário que, em essência, é um dado pré-jurídico, mas vem sendo utilizada, muitas vezes, como norma individual e concreta resultante de atividade negocial pelos particulares. Nesse sentido, é retomada, vezes sem conta, na expressão *elisão fiscal*. Relevando a plasticidade do conceito *planejamento* no trato com a matéria, tenhamos que *planejamento tributário* é, reconhecidamente, atividade psicofísica do contribuinte em projetar, cronologicamente para frente, protótipos de norma tributária que tenha por objetivo economia fiscal. Nesta medida, tem o intérprete total direito em planejar seus negócios da forma que mais lhe aprouver, estando constrito aos ditames constitucionais da segurança jurídica, legalidade em matéria tributária, tipicidade e devido processo legal apenas e tão somente quando verter o resultado desta atividade em norma jurídica válida no sistema. Ao amoldar o *planejamento tributário*, em oposição ao conceito acima descrito, tal qual *elisão fiscal* vem sendo assumida, aquele e esta serão tidos por ato válido e lícito para todos efeitos no ordenamento jurídico brasileiro.

Justamente para atender às estipulações dessa índole é que *finalidade da elisão*, apontada na exposição de motivos da LC 114/2001 como critério propulsor à atividade administrativa para desconsiderar o negócio, não poderá ser entendida como critério volitivo do ato para fins de servir como parâmetro na apreciação de questões relativas a este instituto. Em assim entendendo, estar-se-ia a caminho da corrupção do princípio da legalidade pelo subjetivismo da volição que não é próprio do direito posto. Finalidade, ao ser considerada pelo direito positivo, desgarrar-se do subjetivismo que lhe é elementar para tornar-se *inter-relação* e, neste ponto, deixa de ser *intenção* para encontrar-se como norma de direito posto. Porta em si noções de valor sistêmico superior, que exige, no

ato elisivo, adequação (i) à segurança jurídica; (ii) à estrita legalidade do fato à norma; e (iii) à tipicidade. Nesse ponto, é preciso dizer enfaticamente que está na linha diretiva da Constituição Federal a estrutura de fundo de todo ato administrativo componente deste procedimento.

Quanto aos limites objetivos da competência administrativa em desconsiderar o negócio jurídico, verificou-se haver uma dupla proibição: (i) os ditames supremos da Constituição; e (ii) a norma prescrita no art. 110 do CTN. É pela leitura em conjunto destes preceitos que se torna efetivos os limites competenciais para desconsiderar o ato negocial produzido pelos particulares para fins fiscalizatórios, ficando negado, à mesma, que extrapole sua capacidade, por motivos de conveniência e adequação. Por esse modo, é forçosa a ilação de que desconsiderar negócio jurídico está intimamente relacionada à figura da anulação no direito positivo. É, portanto, atividade vinculada nos estritos termos da lei. À diferença desta última, ao desconsiderar o negócio jurídico, a Autoridade Administrativa está limitada a tornar nulo o ato negocial somente no universo do subdomínio tributário, ou seja, para fins fiscalizatório; porém, a despeito da extensão dos efeitos em direito admitido, eles são os mesmos: o desaparecimento do ato no universo jurídico determinado.

A regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, apesar de alguns autores entenderem faltar-lhe eficácia técnica, é atividade que se encontra estipulada nos diferentes diplomas de direito privado. Caracteriza-se por ser vinculada, isto é, deve ter, sob todos os aspectos, base legal que institua o procedimento e o seu resultado para fins “anti-elisivos”. É vedado à Autoridade Pública desconsiderar negócio jurídico sob fundamentos extra-legais, tal qual os argumentos de cunho econômico – economia fiscal – ou mesmo psicológicos – a verdadeira vontade do ato. O fato típico ilícito, apto a conferir capacidade à autoridade administrativa para anulação do negócio jurídico, em planos estritamente tributários, é constituído por três critérios que devem estar objetivamente relatados em lei e descritos no ato de desconsiderar o negócio jurídico: (i) fato normativo típico ilícito; (ii) dolo do contribuinte na elaboração do negócio jurídico; e (iii) finalidade jurídica ilícita no ato. A caracterização de quaisquer destes elementos, para este fim, dependem da comprovação efetiva das notas apontadas por lei – prova cabal –, que constituem o ato segundo os três critérios acima apresentados. É vedado à Autoridade Administrativa presumir ou provar por meio de “indícios” (que nada mais é

que uma não-prova) o dolo com o objetivo de constituir a ilicitude do negócio privado. Em apertada síntese, vê-se que é somente dentro desses limites que será possível assumir a viabilidade prática da regra contida no parágrafo único do art. 116 do CTN.

Bibliografia

CANARIS, Claus – Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. intr. e trad. A.Menezes Cordeiro. 2ª ed., São Paulo, Fundação Calouste Gulbenkian.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19.ed. São Paulo: Ed. Saraiva. 2007.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos de incidência*. 4ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 2ª ed., 1ª imp., Ed. Anna Blume: São Paulo, 2005.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Planejamento Tributário Internacional*. IBET, Justiça Tributária.

Jurisprudência

Primeiro Conselho de Contribuintes, Sexta Câmara, Processo nº. 10865.002040/2002-40, Acórdão nº. 106-14.479, Relatora Sueli Efigênia Mendes de Britto