

direito julga competente. Em nosso sistema jurídico positivo, a pessoa surge com o registro e é também, mediante ato do oficial do Registro Civil, que encontra termo sua existência. E é justamente a esta pessoa que a Constituição da República garante a prerrogativa de dignidade.

2. Tomando o termo enquanto valor consignado na ordem jurídica brasileira, qual sua posição no cotejo com outros valores constitucionais?

Resposta: Para mim, abaixo da Justiça, um dos ideais maiores do direito é a *dignidade da pessoa humana*, ao lado da segurança jurídica e da certeza do direito, sobreprincípios que se irradiam por todo o ordenamento e têm sua concretização realizada por meio de outros primados, como a igualdade, a irretroatividade e a legalidade.

Paulo de Barros.

Tema IV

A LIVRE INICIATIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:

Análise do artigo 116 do Código Tributário Nacional

Sumário: 1. Introdução. 2. Sistema jurídico e conceito de validade. 3. Interpretação dos fatos: delimitação do conteúdo de "fato puro", "fato econômico" e "fato jurídico". 4. Fato jurídico e "fato elisivo": adequação dogmática desses conceitos às premissas adotadas. 5. O sistema jurídico e os princípios ontológicos do direito. 6. O princípio da autonomia da vontade e da livre iniciativa. 7. A figura da simulação no direito positivo brasileiro. 8. Licitude da elisão fiscal. 9. Imprescindibilidade do elemento subjetivo "dolo" para configurar simulação ou fraude. 10. Conclusões e respostas às indagações formuladas.

1. INTRODUÇÃO

Na tarefa de construção da realidade jurídica, as autoridades constituídas servem-se da função linguística própria, qual seja, a prescritiva de condutas. Todavia, a produção das normas de mais elevada hierarquia no sistema, que são gerais e abstratas, está confiada aos parlamentos, casas legislativas de natural heterogeneidade, na medida em que se pretendam

democráticas e representativas. Com isso, a despeito dos esforços na elaboração de uma linguagem técnica, dotada da racionalidade suficiente para atingir padrões satisfatórios de eficácia social, a verdade é que a mensagem legislada quase sempre vem penetrada de imperfeições, com problemas de ordem sintática e semântica, tornando muitas vezes difícil sua compreensão pelos sujeitos destinatários. É neste ponto que a Dogmática (Ciência do Direito em sentido estrito) cumpre papel de extrema relevância, compondo os enunciados frequentemente dispersos em vários corpos legislativos, ajeitando-os na estrutura lógica compatível e apontando as correções semânticas que a leitura contextual venha a sugerir. Com tais ponderações, a comunicação normativa flui mais facilmente do emissor ao receptor, realizando os propósitos da regulação jurídica com mais clareza e determinação.

Convoco a atenção neste momento para a advertência de que a lei, acertadamente, nada diz, em expresso, sobre elisão fiscal, cabendo ao exegeta do direito a árdua tarefa de construção deste conceito normativo a partir da base objetiva do direito posto, orientado pelos ditames dos princípios gerais de direito tributário assentados no texto da Constituição. O acerto a que me referi, vale lembrar, toma como pressuposto que não cabe ao legislador definir conceitos jurídicos. Imersos na heterogeneidade das Casas Legislativas e cristalizados no tempo e no espaço na letra da lei, os conceitos legais não alcançam o rigor terminológico exigido para a perfeita regulação de condutas, sendo mais apropriado deixar à doutrina ou aos tribunais superiores a conceituação dos termos em linguagem técnica, obtendo como resultado uma constante atualização conceptual, a mesma exigida pela prática jurídica.

Neste contexto, se é verdade que o intérprete tem de buscar, no discurso científico, o sentido das locuções utilizadas pelo direito positivo, em virtude da precisão característica da linguagem científica, muito maior a necessidade de se tomar em consideração o sentido que o próprio ordenamento jurídico confere a determinados termos, pois, ao definir, o direito

positivo prescreve as notas que delimitam o significado do termo no discurso do ordenamento. Isto é o que vem acontecendo com os conceitos de “fato elisivo”, “elisão fiscal”, “planejamento tributário”, “negócio jurídico simulado”, “negócio jurídico válido e perfeito” entre tantos outros que cercam a matéria atinente à livre iniciativa e à autonomia privada no direito tributário.

Com a introdução, pela Lei Complementar n. 104/2001, do parágrafo único, do art. 116 do Código Tributário Nacional, dispondo que

a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos e 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.

verificou-se um verdadeiro estado de desacordo quanto à interpretação da amplitude da competência da autoridade administrativa, abalando os prestigiados sobreprincípios da segurança jurídica e da certeza do direito. Aquilo que se deve evitar, como singela homenagem à integridade de nossas instituições, é que tais requisitos sejam empregados acriteriosamente, sem vetor de coerência, de modo abusivo e extravagante. São símbolos jurídicos que padecem de anemia semântica, com sentidos difusos, mas não deixam por isso de ter uma significação de base, um *minimum* que nos habilita a desenhar o quadro possível de suas acepções.

Diante dessas ponderações, pontua-se os aspectos mais relevantes atinentes a este tema. Ei-los:

1. *Como deve ser entendida a noção de negócio jurídico válido e perfeito perante o ordenamento jurídico brasileiro?*

2. *Quais as condições exigidas por lei para a desconsideração de negócio jurídico produzido pelo particular? Na constituição do fato jurídico da simulação, a autoridade administrativa poderá utilizar-se da presunção?*

3. *As autoridades administrativas possuem amparo jurídico, com base no artigo 116 do CTN, parágrafo único, para desconstituir os atos e negócios jurídicos de reorganização societária?*

2. SISTEMA JURÍDICO E CONCEITO DE VALIDADE

O direito positivo, sendo tomado como o conjunto de normas jurídicas válidas em determinado espaço e em certas condições de tempo, integra o mundo do “dever-ser”, isto é, seus enunciados são prescritivos, impondo como as coisas hão de ocorrer. Com isso, o direito cria sua própria realidade, admitindo e conhecendo como reais apenas os fatos produzidos na forma linguística prevista pelo ordenamento. A conclusão a que chegamos com base nesta afirmativa é que o mundo normativo tem existência própria, autônoma aos outros sistemas que lhe cercam.

Inseridos, portanto, a breve trecho, dentro dessa auto-constitutividade da realidade deôntica, um mandamento qualquer só adquire status jurídico por pertencer a determinado sistema de direito positivo e o critério de pertinência é exatamente o sinal decisivo de sua validade. Uma norma “N” é válida no sistema jurídico “S” se, e somente se, pertencer a esse conjunto, o que significa admitir que foi produzida por órgão previsto pelo sistema, consoante procedimento específico, nele também estipulado.

Essa advertência nos conduz a duas conclusões imediatas: a) em termos jurídico-normativos, existir e valer são grandezas semânticas que se equivalem; e b) o conhecimento de qualquer das unidades normativas pressupõe o contato com a totalidade do conjunto. Como já dissera Carnelutti, “em torno de uma simples relação jurídica gira todo o sistema do direito positivo”.

Sucinto exame dessas considerações preliminares nos aponta para o despropósito consistente em procurar o teor significativo de uma regra de direito, nos estritos termos de

sua configuração literal, ao mesmo tempo em que convoca nossa atenção para uma análise mais profunda das estruturas do direito positivo brasileiro.

3. INTERPRETAÇÃO DOS FATOS: DELIMITAÇÃO DO CONTEÚDO DE “FATO PURO”, “FATO ECONÔMICO” E “FATO JURÍDICO”

Não sobeja repetir que, para nós, as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei. E a norma jurídica é, exatamente, o *juízo hipotético que a percepção do texto provoca no plano de nosso consciente*, da mesma forma em que tantas outras noções não-jurídicas poderiam ter sido originadas daquele mesmo conjunto de textos, mas, contudo, sem teor de prescritividade inerente às unidades normativas. Diz-se, portanto, que a noção é *jurídica* pois se enquadrou a uma determinada hipótese jurídica.

Por analogia aos símbolos linguísticos quaisquer podemos dizer que o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação. Quer isto exprimir, por outros torneios, que a única forma de se entender o fenômeno jurídico, conclusivamente, é analisando-o como um sistema, visualizado no entrelaçamento vertical e horizontal dos inumeráveis preceitos que se congregam e se aglutinam para disciplinar o comportamento do ser humano, no convívio com seus semelhantes. O texto escrito, na singela expressão de seus símbolos, não pode ser mais do que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei, jamais confundida com a intenção do legislador. Sem nos darmos conta, adentramos à análise do sistema normativo sob o enfoque semiótico, recortando, como toda análise mais séria pede, a realidade jurídica em seus diferentes campos cognoscitivos: sintático, semântico e pragmático.

Na qualidade de exegeta, o jurista deve partir da literalidade do texto, para buscar as significações sistêmicas, aquelas que retratam os próprios parâmetros instituídos pelo sistema. Outrossim, a consistência material das regras não de encontrar fundamento no sistema, sob pena de não prevalecerem, vindo a ser desconstituídas. Daí a atenção de cortar o problema, ofertando soluções simplistas e descomprometidas, como ocorre, por exemplo, com a canhestra “interpretação literal” das formulações normativas, que leva consigo a doce ilusão de que as regras do direito podem ser isoladas do sistema e, analisadas na sua compostura frásica, desde logo “compreendidas”. Advém daí que, muitas vezes, um único artigo não seja suficiente para a compreensão da norma, em sua integridade existencial. Vê-se o leitor, então, na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema.

Por fim, não nos esqueçamos de que a camada linguística do direito está imersa na complexidade do tecido social, cortada apenas para efeito de aproximação cognoscitiva. O real, com a multiplicidade de suas determinações, só é susceptível de uma representação intuitiva, porém sujeito a inúmeros recortes cognoscitivos. Com tais ponderações, torna-se hialina a afirmativa de que a partir de um mesmo evento, poderá o jurista construir o fato jurídico, como também o contabilista, o fato contábil, e o economista o fato econômico. Tudo, portanto, sob a dependência do corte que se quer fazer daquele evento.

E quanto ao âmbito de compreensão deste fenômeno, retornando à linha de raciocínio inicial, citemos que todos os fatos são construções de linguagem, e, como tanto, são representações metafóricas do próprio evento. Seguem a gramaticabilidade própria do universo linguístico a que pertencem – o jurídico quando constituinte do fato jurídico ou o econômico, por exemplo, quando construtores do fato econômico. As regras da gramática cumprem função linguística reguladora de um idioma historicamente dado. Prescrevem a forma de combinação dos vocábulos e das expressões para produzirmos a oração,

isto é, construção com sentido daquele universo linguisticamente dado. Ora, tomando como premissa essas noções, perceberemos que, na exegese do ordenamento positivo, a construção do fato jurídico, nada mais é que a constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta, dentro das regras sintáticas impostas pela *gramática do direito*, e de acordo com os limites semânticos arquitetados pela hipótese da norma geral e abstrata.

Há que inserir, neste caminho, relevante advertência: as palavras componentes da frase “constitutiva de realidade jurídica” têm denotação: o conjunto dos significados que representam o signo. Seus termos classificam dicotomicamente os fatos em universos, estabelecendo as seguintes categorias: a dos objetos representados e a dos objetos por ele não representados.

É o que ocorre com a expressão “fato jurídico”. Na construção do fato jurídico, a análise relacional entre a linguagem social e a linguagem jurídica, redutora da primeira, sobrepõe-se ao conhecimento sinzetético que lhe é pressuposto, obtendo como resultado um novo signo, individualizado no tempo e no espaço do direito e recebendo qualificação jurídica: eis o *fato jurídico*. Este é, portanto, uma construção de sobrelinguagem. Há duas sínteses: (i) do fenômeno social ao fenômeno abstrato jurídico e (ii) do fenômeno abstrato jurídico ao fenômeno concreto jurídico.

Adotados os pressupostos acima, verificaremos que o termo ou expressão que adquirir o qualificativo “jurídico” não somente será representativo de uma unidade do universo do direito, como também denotará seu contraponto, que são todos os outros fatos linguisticamente possíveis de serem construídos a partir daquele mesmo evento mas que não se enquadram às regras sintáticas e semanticamente dadas pelo sistema de linguagem do direito. A demarcação do objeto implica a delimitação do corte de sua classe e, ao traçar esses limites, o exegeta obtém como resultado indireto a formação do conjunto dos

fatos que não se qualificam como tal. Ou seja, de um mesmo evento pode-se construir um fato jurídico ou um fato econômico; mas um e outro são sobremaneira diferentes, o que impede de colocar o último como antecedente da norma individual e concreta, dado que representa unidade ausente de significação jurídica. O fato capaz de ventilar o consequente normativo haverá de ser sempre fato jurídico, mesmo que muitas vezes haja situações em que num e noutro estejam presentes os mesmos conteúdos denotativos. A partir desses dados, é que poderemos demarcar o conjunto dos fatos jurídicos, separando-o do conjunto dos fatos não-jurídicos, onde se encontram os fatos econômicos, os fatos contábeis, os fatos históricos e tantos outros quanto sejam as Ciências que os constroem. O critério utilizado para a separação desses dois universos é justamente a homogeneidade sintática do universo jurídico.

4. FATO JURÍDICO E “FATO ELISIVO”: ADEQUAÇÃO DOGMÁTICA DESSES CONCEITOS ÀS PREMISSAS ADOTADAS

Cumprir fazer observação importante e que atina ao momento da própria consolidação das afirmações expostas no item anterior. Isto porque a doutrina tradicional vem qualificando certos fatos jurídicos, tal qual o “fato elisivo”, como construção de conteúdo econômico, com efeitos jurídicos. Assim o entende Amílcar de Araújo Falcão que o qualifica como fato jurídico de conteúdo econômico ou mesmo fato econômico de relevância jurídica. Distrações desse gênero conduziram o pensamento à ideia de que seria necessário ao direito tomar emprestado o fato econômico para cumprir com suas funções prescritivas de conduta. Nessa óptica, o fato elisivo, em si, abstém-se de natureza jurídica. Bem colocado o cerne da questão, passemos a examinar os critérios que compõem a assertiva.

Na tentativa de construir um recorte da realidade que cerca o fato jurídico elisivo, pensamentos deslizam ao longo do

eixo descritivo, impulsionados por uma eloquência ordenada e vigorosa, bem na medida que a Ciência recomenda. Afinal de contas, que fato é esse? Como qualificá-lo? Sob qual critério? Nunca é demais insistir que as subdivisões em sistemas respondem a cortes metódicos que os objetivos da investigação analítica impõem ao espírito do pesquisador. O critério adotado no corte é o que qualificará o fato construído por ele, quantificando-o, inclusive, em seu consequente normativo. Se adotarmos um critério jurídico, o fato será atribuído ora como jurídico – unidade válida no sistema – ora como não-jurídico – unidade fora do sistema e, portanto, inválida –, de acordo com as características instituídas em lei que determinam os contornos daquele *factum* tributário. Adotando tal pressuposto, a referência estará sempre contida nos critérios legalmente estipulados.

Fica tão só a ressalva, neste item, de que não há fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros. Como vimos, o que existe são cortes de linguagem. Nós, juristas, montamos a realidade jurídica que representa o corte. Desta maneira, construímos a interpretação jurídica. Nada disso impede que economistas tomem a mesma base objetiva e produzam enunciados econômicos sobre ela; elaboram, por sua vez, outros cortes sobre o mesmo acontecimento, compondo signos com outros contornos. E a mesma coisa ocorre para o historiador, que constitui o fato histórico; para o sociólogo, que constrói o fato sociológico, entre tantos outros recortes que se possam produzir naquela realidade. Temos, portanto, que *fato jurídico* é um conceito construído pelo sistema normativo, a partir dos recortes que o próprio direito produz dos fatos sociais. Sem este recorte, os fatos sociais são irrelevantes para o ordenamento posto, sendo o corte condição necessária para que haja qualificação jurídica daqueles.

5. O SISTEMA JURÍDICO E OS PRINCÍPIOS ONTOLÓGICOS DO DIREITO

Tenho para mim que os princípios são “normas jurídicas” carregadas de forte conotação axiológica. Noutros termos, é

o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica. Em outras situações, porém, o termo poderá vir com conotações diversas, pois seu sentido depende do sistema a que se circunscreve. Sendo assim, temos que cada “princípio”, seja ele um simples termo ou um enunciado mais complexo, é sempre passível de expressão em forma proposicional, descritiva ou prescritiva. Como desdobramento dessa descritividade e prescritividade, lidamos com “princípios gerais” e “específicos”, “explícitos” ou “implícitos”, classificando-os como “empíricos”, “lógicos”, “ontológicos”, “epistemológicos” e “axiológicos”.

Neste ponto, cumpre centrar nossas atenções aos conceitos traçados pelos princípios ontológicos do direito, figurando sua importância no contexto do caso ora analisado. Estes princípios, também conhecidos como leis ontológicas, são geralmente apresentados pelas expressões seguintes: “tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido” e “tudo que não estiver juridicamente permitido, estará juridicamente proibido”. Entende-se o primeiro como princípio determinante do regime jurídico privado; e o segundo, por outro lado, do sistema normativo público.

Dado que todo princípio é regra que possui núcleos significativos relevantes, ele influencia claramente a formação das cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito posto, veremos, no regime jurídico privado, a observância integral da dicção de que “tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido”. Esse é o fundamento que autoriza e confirma a liberdade dos particulares na elaboração de atos jurídicos recepcionados pelo sistema jurídico positivo.

Observadas as premissas acima colocadas, cumpre afirmar de forma peremptória que a interpretação dos negócios

jurídicos, bem como dos efeitos deles decorrentes, há de ser feita, impreterivelmente, segundo as prescrições do direito posto, sob pena de serem consideradas inválidas. Esse é o motivo pelo qual entendo que a chamada interpretação econômica só será possível se o próprio ordenamento assim o determinar: havendo uma lei, na ordenação jurídica, que autorizasse esse tipo de interpretação, muito bem; é interpretação jurídica e admissível. Não havendo, supomos que não cabe, ao menos na fase jurídica, essa ponderação. A legislação brasileira, no entanto, não admite sobreposição do conteúdo econômico em relação à forma. Sendo lícito o ato – pois não se encontra juridicamente proibido, nem tampouco infringe prescrição legal alguma – não pode ele ser desconsiderado pela autoridade administrativa, com o argumento de que implicaria menor carga tributária.

Sem dúvida, é legítima a técnica de organização preventiva dos negócios jurídicos a serem praticados, visando à economia de tributos. Nestes casos, o particular opta por praticar atos que não se enquadrem nos modelos das normas jurídicas tributárias, alcançando, porém, resultados econômicos semelhantes àqueles decorrentes da concretização dos fatos que fariam nascer débitos tributários.

Exemplificando, a opção por uma ou outra estrutura societária, na medida em que inexistem quaisquer impedimentos no ordenamento jurídico vigente, é perfeitamente possível, sendo irrelevante para o subsistema do direito, e, em especial, do sistema jurídico tributário, os efeitos econômicos objetivados pela operação. Essa, inclusive, é a leitura que se deve tomar do referido princípio ontológico de que “tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido”, que, no direito tributário, adquire maior expressão quando colocados em consonância ao princípio axiológico do subsistema constitucional tributário da estrita legalidade, nos exatos termos em que, para qualquer imposição tributária, a previsão legal expressa é a forma constitucionalmente escolhida para legitimar a cobrança de tributos.

6. O PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DA VONTADE E DA LIVRE INICIATIVA

Retomemos o que já assentamos em outra oportunidade nesse livro. Em virtude do princípio da autonomia da vontade, que regula as relações intersubjetivas no direito privado, é facultada ao particular a celebração de atos negociais dos mais variados. O ordenamento prevê a possibilidade de criação, modificação, extinção e incorporação de pessoas jurídicas como atos inerentes ao desempenho das atividades empresariais. Assim, para lograr o resultado econômico pretendido, as partes podem implementar diferentes planos de atuação, firmando contratos típicos e atípicos com vistas, entre outros objetivos, à redução de custos e otimização do lucro.

São, pois, lícitos os atos dos particulares que objetivem a reestruturação e reorganização dos seus negócios, com a criação, transformação e até extinção de pessoas jurídicas. A própria Constituição da República, ao garantir o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e a autonomia da vontade (art. 5º, IV, IX, XIII, XV e XVII, c/c o art. 170 e seus incisos), dos quais decorre a liberdade de contratar, confere ao contribuinte a permissão para ordenar-se do modo que entender mais vantajoso, ainda que sua opção acarrete consequências fiscais mais benéficas para o particular.

Vale lembrar que o direito positivo apresenta-se como um objeto cultural, criado pelo homem, construído num universo de linguagem. Trata-se de um sistema autopoietico, que regula, ele próprio, sua produção e transformação. Não obstante sua operatividade, consistente na incidência normativa, dependa de atos-de-fala, ou seja, da enunciação pela autoridade competente, tais atos devem ser praticados segundo critérios estabelecidos pelo próprio sistema jurídico. As autoridades mesmas somente recebem esse qualificativo porque assim previsto pelo direito, devendo agir nos exatos limites da competência que lhes foi atribuída.

Essa tomada de posição leva-nos a evidenciar o caráter constitutivo da linguagem jurídico-positiva. Dado que linguagem constrói a realidade, dentre as quais a realidade jurídica, determinado fato normativo só existe para o direito quando vertido em linguagem competente, isto é, se observados os requisitos linguísticos exigidos por aquele subsistema. Somente haverá subsunção do fato jurídico à norma, se estiverem presentes, na linguagem prescrita, todas as notas características do conceito eleito pelo legislador para integrar a hipótese normativa. Consequentemente, dependendo da forma como o negócio jurídico é efetuado, quer dizer, da linguagem jurídica empregada, estaremos diante de um ou outro fato jurídico, irradiando os efeitos tributários a eles imputados ou, conforme o caso, não se caracterizando sequer como fato jurídico tributário.

A situação que acabei de referir dá-se nas situações em que o legislador, ao selecionar os fatos susceptíveis de tributação e lhes atribuir correspondentes efeitos jurídicos, emprega “tipos estruturais”, relacionados a formas e atos de direito privado. Nesse caso, a fenomenologia da incidência somente se verificará quando o procedimento adotado pelo particular corresponder inteiramente à forma normativamente prevista. Se o procedimento empregado pelo particular é diverso daquele utilizado para concretizar o negócio conotativamente descrito pela norma jurídica, distintos são os negócios jurídicos, ainda que seus efeitos econômicos sejam iguais, não havendo que falar, por conseguinte, em enquadramento do fato à norma. Daí por que a opção negocial feita pelo contribuinte, para melhor operacionalizar o desempenho de suas atividades, quando estiver plenamente permitida, ou seja, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, não pode ser desconsiderada pela autoridade administrativa, para fins de tributação. O desprezo pela forma adotada encontra óbice intransponível na legalidade tributária e na já referida tipicidade fechada.

A desconsideração do negócio somente é possível quando verificada – e comprovada – a ilicitude da conduta praticada

pelo contribuinte; ao contrário, se o ato é lícito, sua desconsideração é inconcebível.

7. A FIGURA DA SIMULAÇÃO NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO

“Simular” significa disfarçar uma realidade jurídica, encobrendo outra que é efetivamente praticada. Nas palavras de Marcos Bernardes de Mello “*o que caracteriza a simulação é, precisamente, o ser não-verdadeira, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece*”¹⁹. Além disso, para que o ocultamento da realidade seja considerado um defeito, é imprescindível haver intenção de prejudicar terceiros ou de violar disposição de lei, isto é, dolo.

A simulação é, em síntese, uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso daquele que a declaração real da vontade acarretaria. Nas palavras de Orlando Gomes ocorre simulação quando “em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros”.²⁰ No negócio simulado, as partes fingem um negócio que na realidade não desejam.

Aplicando esses conceitos ao campo do direito tributário, conclui-se que os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é.

Por outro lado, a celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa

19. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 153.

20. *Introdução ao estudo do direito*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 374.

do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa. Isso porque, como tenho reiteradamente afirmado, a realidade jurídica é constituída pelo próprio direito: este prevê a forma e a linguagem a ser adotada para que se tenha determinado fato jurídico ou não. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico vir a ser semelhante ao de outra forma, diferenciadamente tributada.

Neste sentido, uma coisa é eleger forma mais operacional e vantajosa para o desempenho, pelo particular, de suas atividades. Outra, bem diferente, é agir com malícia, no intuito de prejudicar terceiros. Enquanto na primeira hipótese tem-se ato lícito, cuja desconsideração é inconcebível; na segunda, ingressa-se no campo da ilicitude, sendo forma repudiada pelo ordenamento jurídico.

O atual Código Civil, ao regular o assunto, dispôs no art. 167, § 1º, sobre as hipóteses em que se considera simulado o negócio jurídico:

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

A prescrição acima transcrita assemelha-se ao conteúdo veiculado pelo art. 102 do Código Civil de 1916, que assim dispunha:

Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das quem realmente se conferem, ou transmitem;

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

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

Quando os negócios jurídicos são praticados de forma lícita, estando de acordo com a lei, descabe, por conseguinte, sua desconsideração. Apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação econômica e jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade, configuram “operações simuladas”. Se os verdadeiros motivos dos atos praticados pelas partes não cumprirem com a finalidade imputada a eles por lei, bem como neles estiverem presentes cabalmente notas que indiquem verdadeira hipótese de omissão da real intenção que faz suporte ao negócio jurídico escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer tratamento tributário de ato dissimulado e seus consequentes efeitos jurídicos. A título exemplificativo, isto é o que ocorre na subscrição de participação com ágio seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, que configura verdadeira hipótese de alienação de participação societária²¹.

Para que haja simulação é necessário, portanto: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco. Se tais características, porém, não se apresentarem no caso concreto, será vedado à autoridade administrativa desconsiderar o ato.

21. A este respeito, ver Acórdão 101-95537: “OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQUENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO”.

8. LICITUDE DA ELISÃO FISCAL

Ainda que a opção do particular tenha por objetivo diminuir a carga tributária, ela seria lícita e perfeitamente válida, não podendo ser desconsiderada pelo agente fiscal. Distinguem-se neste critério, portanto, “elisão” e “evasão fiscal”. Enquanto a primeira (elisão) é lícita, consistindo na escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e conseqüentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica, a segunda (evasão) decorre de operações simuladas em que, ocorrido fato de relevância para o direito tributário, pretende-se ocultá-lo, mascarando o negócio praticado.

A Lei Complementar n. 104/01, acrescentando o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, dispôs que “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 meu ver, porém, referido preceito não introduziu alteração alguma no ordenamento brasileiro, uma vez que este já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O enunciado acima transcrito veio apenas ratificar regra existente no direito pátrio.

Recomenda-se o cuidado de não estender demasiadamente a aplicação do comentado parágrafo único, vindo a considerar dissimulado o negócio jurídico praticado em decorrência de reestruturação fiscal. Neste último caso, as partes celebram negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, dessa maneira, válido, diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir a otimização fiscal das empresas; nem poderia fazê-lo, já que o

contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária. Demais disso, em face do princípio da estrita legalidade e da tipicidade fechada, somente pode haver tributação se o fato realizado tiver perfeito enquadramento na hipótese da regra-matriz de incidência. E, como bem assevera Maria Rita Ferragut, “se na elisão fiscal não há “fato gerador” ocultado – pois o fato típico foi licitamente evitado –, não há como haver desconsideração do mesmo, com o conseqüente estabelecimento da verdade jurídica”.²²

É o que prescreve expressamente a legislação brasileira, que, ao delimitar o conceito de simulação, exige a presença do dolo e a prática de ilícitos. Vejamos o que dispõem os arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, os quais disciplinam as figuras da sonegação, fraude e conluio:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. 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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

22. Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 67, p. 119.

Nota-se que as figuras da sonegação e da fraude estão relacionadas com a ocultação da realidade: pratica-se ato que desencadearia o nascimento da obrigação tributária, mas impede-se que o Fisco tome conhecimento de tal ato, seja mediante condutas que mascarem o negócio realizado (simulação), seja por meio de atitudes que, ilicitamente, modifiquem ou excluam os caracteres do fato (fraude). O conluio, por sua vez, caracteriza-se exatamente pelo acordo entre duas ou mais pessoas, com vistas a concretizar atos simulatórios ou fraudulentos.

Para que seja admissível a autuação fiscal, desconsiderando o negócio jurídico praticado, não basta que os efeitos econômicos de tal prática sejam semelhantes aos de ato diverso, mas passível de tributação. É imprescindível que tenha havido ilicitude em tal realização, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73, acima transcritos.

Conseqüentemente, nos dias de hoje, assim como no passado, apenas os atos fraudulentos, praticados com o único intuito de ocultar o verdadeiro negócio efetivado, ficando encoberto o fato jurídico tributário, deverão ser desconsiderados pela autoridade fiscal, desde que, obviamente, haja prova cabal para tanto. Corroborando com essas premissas, observa-se este entendimento na ementa do acórdão abaixo transcrito, emitido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao tratar da figura da simulação em matéria de incorporação empresarial:

IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO - Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais situações contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de ‘evasão ilícita’.²³

23. Acórdão n. CSRF/01-01.874/94.

9. IMPRESCINDIBILIDADE DO ELEMENTO SUBJETIVO "DOLO" PARA CONFIGURAR SIMULAÇÃO OU FRAUDE

Tomadas as infrações tributárias na sua extensa generalidade, podemos fixar o critério da participação subjetiva do agente na descrição hipotética da norma e classificá-las em: (i) infrações subjetivas; e (ii) infrações objetivas. Para que as primeiras se configurem, faz-se necessário que a lei exija do autor do ilícito o fato de haver operado com dolo ou culpa, esta última em qualquer de suas três modalidades. No que atina às objetivas, a singela ausência do elemento volitivo na composição da hipótese normativa já denuncia sua presença. Nestas últimas, não é preciso apurar o comportamento subjetivo do agente ao realizar o ilícito: tenha ele pretendido o resultado ou assumido o risco de produzi-lo, tenha descurado dos efeitos de sua conduta, procedendo com negligência, imperícia ou imprudência, ou, finalmente, se nada aconteceu, mas o resultado se verificou concretamente, isso basta para se definir o vulto jurídico da infração objetiva.

Ainda que o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de ilícitos subjetivos. São elas a sonegação, a fraude e o conluio, além daquelas em que se elege a culpa como ingrediente necessário do tipo legal, aplicando-se penalidade mais severa, exatamente em virtude da presença do elemento subjetivo. Para que se configure a fraude, o agente deve atuar de maneira dolosa. Conseqüentemente, identificado esse ilícito, a multa é agravada, dado o repúdio com que são tratadas as figuras onde o infrator age com intenção de se locupletar indevidamente, em prejuízo do Erário.

A distinção entre infrações objetivas e subjetivas abre ensejo a larga aplicação prática. Tratando-se das primeiras, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões no sentido de demonstrar a

inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descharacterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetrem o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a situação inverte-se, competindo à autoridade administrativa, com toda a gama instrumental dos seus expedientes, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre são fáceis, incumbem ao acusador, a quem o sistema atribui a tarefa intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento, como, também, a presença inafastável do elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

É com base em tais argumentos que se predica a inadmissibilidade das presunções no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem: provam-se.

10. CONCLUSÕES E RESPOSTAS ÀS INDAGAÇÕES FORMULADAS

Como já bem anotado linhas acima, a opção negocial escolhida pelos particulares, nada mais é que um exercício interpretativo da lei, feito pelo exegeta do direito, visando à identificação de uma dentre duas ou mais formas jurídicas lícitas, para obter efeitos redutores da carga tributária. Com estes torneios, a figura da opção negocial vem a aparecer antes mesmo da própria constituição do fato jurídico, permitindo, em planos abstratos, uma construção relacional de duas hipóteses que se ajustam a um mesmo evento, permitindo, por sua vez, ao arrazoado investigador, a escolha aquela que tem efeitos desoneratórios em sua carga tributária. O ato elisivo ou a norma elisiva, como fruto de uma constatação analógica, só surge no momento em que se aproximam duas situações. Quando em plano abstrato, a análise comparativa independe

da concreção do fenômeno em interpretação, o que se mostra efetivo somente para os eventos futuros.

Se a programação levada a cabo nesses planos perseguir objetivos que se justifiquem como empresarialmente verdadeiros, seguindo formas jurídicas permitidas, em que haja efetiva produção e circulação de riquezas e não apenas artificios dolosos para evitar a incidência tributária, a economia resultante será perfeitamente legítima. Diante de duas ou mais possibilidades de implementação de um negócio válido, não haveria por que determinar a escolha do meio mais oneroso apenas para satisfazer a voracidade estatal na arrecadação de tributos.

Diante de todas essas ponderações, cumpre-nos agora responder às indagações formuladas.

1. Como deve ser entendida a noção de negócio jurídico válido e perfeito perante o ordenamento jurídico brasileiro?

Resposta: Entender um ato jurídico como ato válido quer significar que este mantém relação de pertinencialidade com o sistema "S", ou que nele foi posto por órgão legitimado a produzi-lo, mediante procedimento estabelecido para esse fim. É um critério que, em termos jurídico-normativos, confere existência ao ato em um dado sistema normativo. Conhecer este ato pressupõe o contato com a totalidade do conjunto.

Nesse sentido, toda operação produzida pelo particular, quando atinente às previsões em lei, é válida e perfeita perante o ordenamento brasileiro. É unidade pertinente ao sistema jurídico-normativo, pois foi produzida por órgão competente – os entes particulares autorizados pelo direito – observados os procedimentos legalmente exigidos.

Tenhamos que normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei. Nestes termos, dizer ser uma noção jurídica é entender, pois, que ela se enquadrou a uma determinada hipótese jurídica, geral e abstrata. O fato jurídico,

por seu turno, nada mais é que a constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente de uma norma individual e concreta, dentro das regras sintáticas impostas pela gramática do direito, assim como de acordo com os limites semânticos arquitetados pela hipótese da norma geral e abstrata. Disso advém o entendimento de que a partir de um mesmo evento o jurista poderá construir vários fatos jurídicos, como também o contabilista, o fato contábil, e o economista o fato econômico. Será jurídico somente aquele que guardar referência aos critérios legalmente estipulados. A licitude ou ilicitude do ato encontra-se dentro do sistema, em norma válida; porém para que um ato seja lícito ou ilícito, é necessário, em ambas hipóteses, estrito enquadramento legal.

Posto isto, temos que será válido e lícito todo ato jurídico que satisfaça os critérios da hipótese normativa e, por oposição sistêmica, válido e ilícito, apenas aqueles onde se verifica a ilicitude da conduta praticada pelo contribuinte, esta, sim, apta a conferir competência ao Fisco para descaracterizar o negócio, por ter este sido objeto de simulação, objetivando, tão somente, alcançar vantagens particulares de ordem fiscal. Tendo em vista o regime jurídico do subsistema do direito privado, em que toma como princípio ontológico a expressão de que "tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido", não há como o Fisco imputar penalidade para ato jurídico produzido, enquadrando-a à hipótese jurídica de ilicitude.

2. Quais as condições exigidas por lei para a desconsideração de negócio jurídico produzido pelo particular? Na constituição do fato jurídico da simulação, a autoridade administrativa poderá utilizar-se da presunção?

Resposta: Somente quando verificada e provada pelo Fisco a ilicitude da conduta praticada pelo contribuinte é que se tem a possibilidade de descaracterizar o negócio. Deverá a Fazenda Pública comprovar cabalmente a simulação. Como anotado, a simulação é, em síntese, uma declaração enganosa

da vontade, visando a produzir efeito diverso daquele que a declaração real da vontade acarretaria. Apresenta-se necessariamente quando presentes três características: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco.

Por interpretação sistêmica, a figura da simulação, modalidade de ilícito que é, não admite ser objetivada por meio de presunções. É imprescindível, para a conformação do fato jurídico como ato ilícito, a efetiva demonstração de sua ocorrência pelo Fisco, entendendo esta como a prova da constituição, pelo particular, de negócio jurídico tributário, para fins de ocultamento do ato jurídico com intenção de ludibriar a Fazenda Pública. Em assim não ocorrendo, qualquer pretensão do Fisco em desqualificar o negócio jurídico como ato ilícito é nulo.

3. As autoridades administrativas possuem amparo jurídico, com base no artigo 116 do CTN, parágrafo único, para desconstituir os atos e negócios jurídicos de reorganização societária?

Resposta: A inserção do parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional não modificou a ordem jurídica que já vinha sendo adotada. Não impediu a reestruturação fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária. No entanto, para que seja admissível a autuação fiscal, desconsiderando o negócio jurídico praticado, não basta que os efeitos econômicos de tal prática sejam semelhantes aos de ato diverso, mas é imprescindível que tenha havido ilicitude em tal realização, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

A celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorra da autonomia da vontade e da livre iniciativa do particular, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração

pela autoridade administrativa. Como já enfatizei, a realidade jurídica é constituída pelo próprio direito; este prevê a forma e a linguagem a ser adotada para que se tenha no universo do ordenamento posto determinado fato ou não. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma pelo particular, esta não haverá de ser ignorada pela simples razão de que seu resultado econômico se apresente idêntico ao de outra diferentemente tributada.

Copyright © By Editora Noeses
Produção gráfica/arte: Denise Dearo
Capa: Ney Faustini
Advogada revisora: Semíramis Oliveira

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

C327d Carvalho, Paulo de Barros.
Derivação e positivação no direito tributário/ Paulo de Barros Carvalho.
São Paulo : Noeses, 2011
394 p.; v. 1
ISBN 978-85-99349-53-3
1. Direito tributário. 2. Competência tributária. 3. Imunidade.
4. Sanção tributária. I. Título.

CDU - 336.2

2011/2012

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.
Tel/fax: 55 11 3666 6055
www.editoranoeses.com.br

À Sonia, pela força e intensidade de nosso relacionamento.

*A Ives Gandra da Silva Martins, modelo de jurista,
de poeta, de amigo e, sobretudo, de cristão.*

NSC