

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORD GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

MILTON KAZUO NORIMATSU

INTERPRETAÇÃO E PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2012

MILTON KAZUO NORIMATSU

INTERPRETAÇÃO E PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), sob a orientação do Professor Mestre Fernando Gomes Favacho.

SÃO PAULO

2012

MILTON KAZUO NORIMATSU

INTERPRETAÇÃO E PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada no curso de especialização em Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como requisito parcial para obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Data da aprovação: São Paulo, ____, de _____ de _____

Conceito: _____

Banca Examinadora

Orientador _____
Prof. Msc. Fernando Gomes Favacho

Agradecimentos:

À Lílian, pela compreensão.

Ao prof. Fernando Gomes Favacho pela orientação.

Ao prof. Michel Haber Neto, pelo auxílio na formatação.

Ao prof. Jean Paolo Simei e Silva, pela boa vontade.

RESUMO

Essa monografia tem como objetivo analisar a relevância da interpretação e das provas no planejamento tributário, tendo como base o referencial teórico construído pelo prof. Paulo de Barros de Carvalho. Nele consideramos importante destacar aqueles pontos que se referem à incidência normativa, ao fato jurídico e às provas. Por isso, logo após a introdução, o capítulo 2 estabelecerá as bases teóricas sobre as quais o trabalho será desenvolvido. No capítulo 3 adentraremos no tema propriamente dito. Começamos explicitando nossa posição, a de que o planejamento tributário é meio lícito de diminuição de custos. Sustentamos que o ato de interpretação, que permeia todo o ciclo de positivação do direito, precisa estar conformado aos limites trazidos pelo caráter autopoiético do direito positivo e pela necessidade de ser suportado pela linguagem das provas. E para estabelecer a relação entre o ato do lançamento e a prova, adotaremos a teoria do ato administrativo desenvolvida por Fabiana Del Padre Tomé. Balizamentos dessa natureza parecem necessários em um cenário fortemente marcado pelas oscilações das decisões administrativas, como as que se tem verificado no âmbito das decisões do antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Importante esclarecer no contexto em que trabalhamos que a verdade a ser atingida no processo dialógico das provas é a verdade lógica. Isto feito, concluiremos que a visão do direito positivo como um sistema autopoiético e uma adequada teoria das provas podem contribuir sobremaneira para a manifestação do sobreprincípio da segurança jurídica naquelas decisões.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Interpretação jurídica. Autopoiese do direito positivo. Teoria das provas.

ABSTRACT

This monograph has the aim to analyze the relevance of the interpretation and the evidences in the tax planning, based on the theoretical reference built by professor Paulo de Barros Carvalho. In this model we consider important to distinguish those points that refer to the normative incidence, to the legal fact and to the evidences. For this reason, right after the introduction, the chapter 2 will establish the theoretical basis on which this work will be developed. In chapter 3 we will handle the theme of this monograph. We will begin stating our position: tax planning is a legal way of reducing costs. We affirm that the interpretation act, which permeates all the cycle of positivization of the right, must be conformed to the limits brought by the autopoietic character of the civil law system and by the necessity of being supported by language of evidence. And to establish the relationship between the fiscal credit recognition act and the evidence, we will adopt the theory of the administrative act developed by Fabiana Del Padre Tomé. References of this nature seem to be necessary in a scenario highly marked by the oscillation of administrative decisions, like the ones we have been watching in the range of the old Conselho de Contribuintes (the current Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). It's important to clarify that in the context we work, the truth to be achieved in a dialogic process of the evidences is the logic truth. After this, we will conclude that the vision of the civil law system as an autopoietic system and an appropriate theory of the evidence can strongly contribute to the manifestation of the principle that ensures legal certainty in those decisions.

Keywords: Tax planning. Legal interpretation. Civil law system as an autopoietic system. Theory of the evidence.

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como tema central o planejamento tributário. É notório que as decisões do CARF sobre a matéria têm colocado em sobressalto os estudiosos do assunto, haja vista as oscilações dos julgados. Ao consultarmos os estudos realizados por quem se debruça sobre aquelas decisões, é frequente encontrarmos um mesmo tipo de planejamento tributário ser objeto de decisões desencontradas, com os mais diversos fundamentos.

O referencial teórico que adotamos, trazido pelo prof. Paulo de Barros Carvalho, põe em destaque a imprescindibilidade do agente humano na incidência da norma jurídica. O ato de aplicação pressupõe a interpretação desse agente. Em se tratando de ato de agente público, importa indagar como evitar ao máximo a arbitrariedade, observando assim, os princípios basilares de um Estão democrático de direito. Trata-se de saber até onde pode ser estendida a liberdade de interpretação, sem que se fira o sobreprincípio da segurança jurídica.

Sem ter a pretensão de esgotar as possibilidades de fixar a moldura que desenhará o contorno desses limites, acreditamos que a interpretação deva se cingir ao balizamento que pode ser deduzido do caráter autopoiético do direito positivo e pela linguagem das provas. Daí o descabimento de interpretações embasadas em considerações meramente econômicas, notadamente aquela que vem sendo utilizada com freqüência pela fiscalização, derivada do conceito de “propósito negocial”, para requalificação de fatos jurídicos. Igualmente indesejáveis são certas requalificações efetuadas pelo poder público, com base em presunções, sem o devido amparo na linguagem das provas.

Dentro do referencial teórico já mencionado alguns elementos de melhor utilidade para esse trabalho serão elucidados em maior detalhe. Esse deverá ser o objeto do capítulo 2, no qual estabeleceremos as premissas que embasarão essa análise. Contrastaremos a teoria sobre incidência normativa elaborada pelo prof. Paulo de Barros Carvalho com a teoria tradicional. Essa contraposição mostrará que não existe, na verdade, a incidência “automática e infalível” da norma jurídica sem a atuação do ser

humano. É ele que elevará o evento social ao caráter de fato jurídico. Daí a importância da interpretação.

Ainda nesse capítulo demonstramos o caráter autopoietico desse sistema denominado direito positivo. Devido a essa natureza, o direito positivo irá determinar por quais vias se dará a legítima inovação no sistema, inclusive quando esta tiver por inovação fontes extra-jurídicas. Também a teoria das provas, outra das balizas pretendidas por esse estudo, merecerá uma análise mais alongada.

No capítulo 3 abordaremos o tema propriamente dito, a interpretação e as provas no planejamento tributário. Iniciaremos fundamentando a nossa posição de que o planejamento tributário é um instrumento de diminuição de custos, perfeitamente lícito. A seguir trataremos da problemática da requalificação do fato jurídico atinente e de como isso repercutirá nos demais passos do ciclo de positivação do direito. A teoria do ato administrativo (do qual lançamento é espécie) desenvolvida por Fabiana Del Padre Tomé mostrar-se-á bastante útil para estabelecer o liame entre a validade do lançamento e as provas que o devem suportar. Prosseguiremos com a demonstração do descabimento da interpretação econômica no tema do planejamento tributário. Explicitaremos, ainda, alguns pontos que deveriam nortear a Administração na produção de provas. Terminamos o capítulo sustentando que a apresentação da impugnação inaugura o contencioso administrativo-tributário que, como processo, se encontra informado pelas garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. O fato jurídico a ser constituído (ou não) no bojo desse processo será resultado do processo dialógico das provas.

O capítulo 4 será destinado à análise de acórdão do antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), buscando ilustrar alguns pontos propostos por este trabalho.

O capítulo 5 procurará mostrar de maneira sucinta o roteiro percorrido até as conclusões que foram atingidas.

2 ELEMENTOS DA TEORIA DE INCIDÊNCIA NORMATIVA

Dentro dos objetivos pretendidos por esse trabalho consideramos importante fixar as premissas que cercam o fenômeno da incidência normativa. Iremos primeiramente cotejar as teorias que tratam do assunto para depois eleger qual delas irá pautar os nossos pensamentos.

2.1 TEORIAS SOBRE A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA

Teorias sobre esse assunto visam estudar a maneira pela qual se dá a produção de efeitos da norma jurídica. Descreveremos a seguir, de forma sintética, as duas visões existentes.

2.1.1 Teoria tradicional

A teoria tradicional segue o embasamento construído por Pontes de Miranda e Miguel Reale. Essa linha de raciocínio se apresenta bastante adequada quando tratamos com referenciais teóricos em que não há distinção entre os planos do direito positivo e da realidade social. A incidência se dá automática e infalivelmente, sem que haja a atuação de um agente humano. Assim que houver a ocorrência de um acontecimento no mundo social que se amolde às notas da hipótese normativa, fica ele caracterizado como fato jurídico, deflagrando-se os efeitos previstos no respectivo conseqüente.

Aqui há uma clivagem entre incidência e aplicação. Aquela ocorre, tornando jurídico o fato e estabelecendo a relação jurídica. Já a segunda é tida como um ato praticado pela autoridade competente que apenas formaliza os direitos e deveres

constituídos no momento da incidência, o que possibilita a coerção para o cumprimento das exigibilidades. Logo pode existir incidência sem aplicação.

2.1.2 Teoria de Paulo de Barros Carvalho

Já na teoria desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, há uma clara diferenciação entre o direito positivo, cuja manifestação mínima e irreduzível é a norma jurídica, e o mundo social. Como registra Aurora Tomazini de Carvalho:

“O plano do direito positivo é sintaticamente fechado, constitui-se numa linguagem própria (que não se confunde com a linguagem da realidade social), só permitindo o ingresso de elementos a ele exteriores (fatos sociais) quando relatados no seu código. Neste sentido, um fato do mundo social, para ser jurídico, não basta ser verificado de acordo com o descrito na hipótese normativa, tem que integrar no sistema do direito positivo, pois é nele e somente nele, que se instalam conseqüências jurídicas”¹.

Assim, para que o evento adquira a estatura de fato jurídico é necessário que seja relatado em linguagem competente. Por conseqüência, incidência e aplicação, contrariamente à teoria tradicional, ocorrem sempre simultaneamente, dependendo apenas do relato elaborado pela autoridade competente.

Oportuna a lição de Paulo de Barros de Carvalho sobre esse ponto ao dizer que *“não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria”*².

Diante do que foi exposto sobre as duas teorias, somos que a segunda oferece um ferramental mais apropriado para os propósitos do trabalho em curso. Adotado esse

¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral de Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 411.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 31.

marco teórico, enfatizamos, mais uma vez, a importância do ser humano e do seu ato de interpretação, que será visto maior profundidade mais adiante, quando enfrentarmos as demais questões teóricas.

2.2 TEORIA DO FATO JURÍDICO

O percurso traçado pelo direito buscando regular as condutas intersubjetivas se inicia com a constatação, por meio de linguagem competente, de um acontecimento ocorrido no mundo fenomênico. Sobre esse particular é importante notar a diferenciação trazida pelo prof. Paulo de Barros Carvalho entre evento, fato e fato jurídico.

Denomina-se evento aquele acontecimento surgido no mundo das experiências, destituído de qualquer formação linguística e que se esvai no tempo e no espaço. Jamais as condições inerentes a tal evento poderão se repetidas novamente. O que resta é o relato desse evento, construído e elaborado pela mente humana, isto é, o fato. Por sua vez, fato jurídico é o relato de um evento formulado em linguagem jurídica. O fato jurídico, portanto, promove uma alteração no sistema do direito positivo.

Distinguimos o fato jurídico em sentido amplo do fato jurídico em sentido estrito. O primeiro compreende qualquer enunciado jurídico que relate um evento e que venha a produzir efeitos no sistema. Já o segundo se refere também a um relato de um acontecimento, que produz alterações no direito positivo e que também ocupe a posição sintática de antecedente de uma norma jurídica concreta, cujo conseqüente institui uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito. Nesse trabalho quando nos referirmos a fato jurídico, estaremos nos valendo do segundo sentido.

Feitas essas considerações, passamos a diferenciar fato jurídico de hipótese de incidência. Embora ambos ocupem a posição sintática de antecedente de norma jurídica, distinguem-se porque no primeiro a norma jurídica pertinente é concreta, ao passo que no segundo a norma é abstrata. A diferença está no grau de determinação. Nos dizeres de Aurora Tomazini de Carvalho, “só existe fato jurídico (em sentido estrito) onde houver norma jurídica concreta, antes disso, o que há são eventos e, antes destes,

somente hipóteses normativas e nenhum destes é capaz de sozinhos, implicar direitos e deveres individuais e correlatos”³.

2.2.1 Autopoiese do direito positivo

O conceito de autopoiese (literalmente, “autocriação) foi criado pelos biólogos Humberto Maturana e Francisco Varela. Adotando uma visão sistêmica dos seres vivos, esses autores consideravam autopoieticos os sistemas que ostentavam a capacidade de autorreproduzir seus elementos, recorrendo apenas aos seus próprios componentes, através de operações internas, ao mesmo tempo em que se abriam para informações provindas do ambiente.

Coube a Niklas Luhman transpor para o campo do social a abordagem autopoietica dos sistemas sociais, incluindo o direito. Por essa ordem de ideias, o direito constitui um sistema autopoietico de segundo grau autônomo em relação ao sistema autopoietico geral, a sociedade. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁴, os sistemas autopoieticos apresentam aquilo que se chama de “clausura organizacional”, sendo fechados no plano operacional, porém abertos em termos cognitivos. Para melhor elucidação dessa particularidade tomemos a afirmação de Fabiana Del Padre Tomé:

“A clausura organizacional, caracterizadora da autopoiese do sistema, decorre exatamente do fato de que a informação advinda do ambiente é processada no interior do sistema, só ingressando neste porque ele assim determina e na forma por ele estabelecida. A clausura não significa, portanto, que o sistema seja isolado do ambiente, mas que seja *autônomo*, que as mensagens enviadas pelo ambiente só ingressam no subsistema quando processadas por ele, segundo seus critérios. Por isso, são abertos cognitivamente”⁵.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral de Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 510.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 159.

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3ª edição revista. São Paulo: Noeses, 2011, p. 51.

O sistema autopoietico necessita de um código e de um programa. O código deve ser valorativo e binário, possibilitando a conservação da identidade do sistema. No caso do direito o código eleito é o *lícito/ilícito*. Falar em código diverso é falar em um sistema diferente. Assim sendo, por exemplo, ao falarmos em ter/não-ter, estaremos nos referindo sistema econômico. Se focarmos o código poder superior (governo)/poder inferior (oposição), estaremos falando do sistema político. A adoção desse código binário é que permitirá que as unidades elementares do sistema sejam autorreproduzidas e diferenciadas das comunicações exteriores.

Ainda na esteira das considerações de Fabiana Del Padre Tomé, temos que:

“O código não pode existir sozinho, sem o programa, pois quando uma operação se submete a um valor binário e, portanto, ingressa em um determinado sistema, surge a inevitável pergunta; qual dos valores (positivo ou negativo) deve-se-lhe adjudicar? (...) Aquilo que é correto só se fixa mediante os próprios programas. Não existe nenhum problema de fundamentação do direito que não tenha de se solucionar no próprio direito. Por isso, o *direito positivo existe unicamente produzido no próprio sistema*”⁶. (Destaque no original)

Os pensamentos aqui colocados, oriundos da Teoria dos Sistemas reforçam a visão que adotamos nesse estudo, que é da autonomia do direito.

2.2.2 Interpretação

Considerando que a incidência é um enunciado linguístico, para melhor estudá-la podemos adotar a análise semiótica. Ao fazê-lo, descortinam-se três aspectos: o sintático, o semântico e o pragmático. Em rápidas palavras, poderíamos dizer que no primeiro a incidência comporta duas operações lógicas: a subsunção do fato e da relação e a imputação ao fato dos efeitos jurídicos. No segundo a incidência assume um aspecto denotativo, tendo-se em conta o aspecto conotativo presente no antecedente da norma

⁶ Idem, p. 60.

jurídica. Já no aspecto pragmático, a incidência se perfaz em duas operações: (i) a interpretação do fato e do direito e (ii) a constituição de nova linguagem jurídica.

Dado os propósitos almejados, interessa-nos uma análise mais delongada no aspecto pragmático. Começemos pela interpretação do fato. Como já expusemos anteriormente, há uma distinção entre evento e fato. O primeiro representa um acontecimento no mundo fenomênico, que se distancia no tempo e no espaço, impossível de ser repetido. O que permanece é a linguagem que relata esse acontecimento. O aplicador⁷ do direito lidará com essa linguagem para verificar a existência do evento, o que implica interpretá-la para melhor conhecê-lo.

Nesse passo, pode-se afirmar que o aplicador jamais irá lidar diretamente com o acontecimento do mundo das experiências. Ele terá acesso às versões construídas sobre o evento. Das diversas maneiras pelas quais os eventos podem ser descritos, somente aquelas que atenderem as imposições do direito serão admitidas juridicamente. Logo uma prova produzida de forma que afronte o direito não poderá ser utilizada pelo aplicador na interpretação e conformação do fato jurídico.

Aurora Tomazini de Carvalho⁸, estabelecendo uma analogia com os planos de interpretação do direito, propostos pelo prof. Paulo de Barros Carvalho, constrói o seguinte percurso para a construção de sentido da linguagem dos fatos:

(i) S1 – plano dos enunciados, em que o intérprete se depara com o suporte físico, textos em sentido estrito (petição inicial, documentos, contestações, fotos, laudos periciais, etc.); (ii) S2 – plano das significações, em que o intérprete constrói a ideia de cada documento isoladamente; (iii) S3 – plano da sistematização, em que o intérprete estabelece as relações entre os fatos alegados e as provas [(f1a. f1b. f1c) -> Fal1] e [(f2a.f2b.f2c) -> Fal2], determinando quais provas levam à veracidade do fato probando 1 e quais levam à veracidade do fato probando 2; e (iv) S4 – plano da decisão (apreciação probatória), em que o intérprete compara o conjunto probatório elegendo,

⁷ Sobre o assunto torna-se oportuno trazer a opinião de Aurora Tomazini de Carvalho, que converge para a posição de Tárek Moysés Moussallem. Este afirma: “aplicar é realizar uma jogada dentro do jogo do direito para a criação de uma norma de hierarquia inferior àquela que regula sua produção, ou seja, é realizar uma sucessão de atos de acordo com as regras estabelecidas, é positivar normas jurídicas” (*Curso de Teoria Geral de Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*, p. 436).

⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral de Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 462.

dentre todos os fatos, aqueles que lhe parecerem convincentes e os que deve abandonar para a construção do fato jurídico [Fal2. (f1a. f2a. f2c) -> Fj].

No que diz respeito à interpretação do direito, consideramos relevantes as seguintes notas. Uma vez decidida a sua versão sobre o evento, o aplicador deve se empenhar em construir a norma jurídica à qual tal evento se subsume. Toda vez que o aplicador introduzir uma inovação no sistema, por meio de uma linguagem jurídica competente, diz-se que houve uma interpretação autêntica, que assim permanece até que outra linguagem produzida por órgão de maior grau de competência a substitua.

É possível desenhar alguns limites objetivos à interpretação autêntica. O primeiro: a interpretação precisa estar embasada em enunciados jurídico-positivos, isto é, sua decisão precisa encontrar os fundamentos na ordem vigente. A falta de fundamentos jurídicos configura vício formal. Outro limite objetivo é a justificação jurídica da decisão. É preciso que se esclareça porque uma determinada fundamentação prevaleceu em detrimento das demais. Pela justificação elucidada-se o *iter* percorrido pelo aplicador até a tomada da decisão. A falta de justificação jurídica, por sua vez, configura vício material. Registre-se que, em ambos os casos, a despeito dos vícios apresentados, a decisão permanece válida até ser desconstituída por outra interpretação autêntica.

2.2.3 O fato jurídico e as provas

Com a finalidade de realçar a importância da teoria das provas para o reconhecimento dos fatos jurídicos, recorremos ao Prof. Paulo de Barros Carvalho que ensina: “os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderem sustentar-se em face das provas em direito admitidas”. E também que “o discurso prescritivo do direito posto indica, fato por fato, os instrumentos credenciados para constituí-los, de tal sorte que os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de

linguagem não ingressam nos domínios do jurídico, por mais evidentes que sejam”⁹. Convergindo para esse entendimento, temos Fabiana Del Padre Tomé que afirma:

“O direito, como sistema que determina o modo pelo qual ocorre sua autorreprodução, exige a prova obtida lícitamente como suporte para que se tenha um fato jurídico, como é o caso do fato jurídico tributário”¹⁰.

Dentro das premissas que adotamos ao reconhecer o caráter autopoietico do direito positivo, clara está a exigência de que o fato seja constituído de acordo com a forma prevista para adentrar o sistema. O que ingressa não é o acontecimento concreto ocorrido no mundo das experiências, mas o fato relatado pela parte e que deverá ser objeto de prova.

A verdade do fato alegado será apreciada juridicamente conforme a coerência entre o enunciado constitutivo e os enunciados que veiculam as provas, que afirmam ou negam tal fato.

Isto posto, verifica-se o descabimento da discussão existente na doutrina pela prevalência da verdade material ou verdade formal. A primeira, baseada na teoria da verdade por correspondência, tem como premissa a possibilidade de descrever a realidade por meio da linguagem. Sabe-se, no entanto, que o mundo fenomênico jamais será descrito em sua integralidade. A realidade é infinita e irrepetível, sendo que cada objeto apresenta um número ilimitado de determinações. Daí que o sujeito cognoscente sempre trabalhará com recortes desse mundo.

Já a verdade formal lida com enunciados demonstráveis e dotados de coerência lógica, sem o exame de seu conteúdo. Devido a esse desprezo pelo conteúdo a busca da verdade formal resta inadequada às proposições nomoempíricas, descritivas ou prescritivas.

Assim sendo, a verdade a ser buscada no ciclo de positivação do direito é a verdade lógica, que vem a ser deduzida por meio da constituição de fatos jurídicos de

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 153.

¹⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3ª edição revista. São Paulo: Noeses, 2011, p. 66.

acordo com as previsões do sistema, isto é, com a devida observância dos sujeitos competentes e do procedimento próprio. Trata-se, pois, da verdade jurídica.

3. INTERPRETAÇÃO E PROVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Pode-se constatar que o tema do planejamento tributário não encontrava maiores dissensões até os meados da década de 90 do século passado. Até então, o contribuinte exercia de forma praticamente ilimitada a liberdade de organizar seus negócios para afastar a tributação, muitas vezes fazendo uso de operações criadas única e exclusivamente para esse fim. Ficavam apenas ressalvados os casos de fraude ou simulação.

A partir daí observou-se uma inflexão nessa tendência. A apreciação dessa matéria em processos administrativos passou a levar em conta a posição contrária dos órgãos de fiscalização àquelas maneiras de organização empresarial. É essa mudança de expectativas que têm atraído as atenções dos estudiosos em direito tributário.

Já nos referimos anteriormente aos limites objetivos a serem observados pelo aplicador do direito, ao exercitar a interpretação autêntica. Seguindo por essa linha consideramos adequada uma breve exposição sobre os princípios de direito tributário.

Partindo da premissa de que o direito positivo é constituído unicamente de normas jurídicas, temos por consequência que os princípios são normas jurídicas, daquelas imbuídas de forte conteúdo axiológico. Introduzem no sistema valores relevantes colocados pelo legislador na linguagem do direito posto.

Como assinala o professor Paulo de Barros Carvalho, a expressão “princípio” possui duas acepções: podemos tomá-lo como “valor” ou como “limite objetivo”¹¹. Ao considerarmos princípio como “valor”, estaremos nos referindo às normas fortemente carregadas de valor e que exercerão ampla influência em largas partes do ordenamento, além de servirem como vetores de compreensão para o intérprete. Já no segundo caso os princípios são programados para atingir determinados objetivos, que assumem o porte de valores. Dessa forma não realizam os valores diretamente, mas de forma mediata. São verificáveis pronta e imediatamente, pois não carregam as subjetividades do legislador.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 151.

De ver que para o adequado prosseguimento desse trabalho, adquirirão relevância o sobreprincípio da segurança jurídica, que se realiza através do princípio da estrita legalidade e da tipicidade tributária – sendo que estes dois últimos atuam como limites objetivos – além do princípio da autonomia da vontade.

3.1 A NOSSA POSIÇÃO

Considerando que no direito privado há a primazia do princípio da autonomia da vontade, somos que ao particular foi possibilitada a escolha, dentre várias, de uma estrutura negocial que melhor se ajuste aos objetivos de obtenção de lucro, o que compreende a redução de custos, incluindo os de natureza tributária. A organização dos seus negócios sintonizado com esses fins encontra fundamento em nossa Constituição, especialmente no art. 5º, XXII, que protege o direito à propriedade, como também no art. 170 e incisos.

Alinhamo-nos com o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, que fundamentado nos artigos¹² 153 e 154 (*caput*) da Lei nº 6.404/1976 e com apoio em Heleno Tórres, sustenta:

“Assim, a prévia estruturação das atividades empresariais com o fito de pagar menos tributos – planejamento tributário – é não somente direito de todos como dever inarredável daqueles a quem foi confiada a administração de sociedades anônimas, que devem gerir a poupança popular tão bem como fazem com seu próprio patrimônio. Isso implica em, sempre que possível, permitir que a Fazenda Pública se apodere da quantia mínima do capital social empregado nos negócios da companhia. A definição de Heleno Tórres para o instituto é lapidar:

*Com a expressão ‘planejamento tributário’ deve-se designar (...) a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos”*¹³.

¹² Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal in Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência, de Douglas Yamashita (coordenador)*. São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 357.

Entendemos que o uso da técnica – categoria na qual se enquadra a técnica de gestão tributária – é extremamente necessário em um ambiente de alta competitividade, que vem exigindo aprimoramentos contínuos na eficiência da organização. Sabemos que eficiência é um dos fatores que influenciam de forma decisiva na preservação da empresa. Esta, por sua vez, ao gerar riqueza e empregos, apresenta na sua preservação um alvo de interesse, não só dos acionistas, como do próprio Fisco.

O princípio da igualdade fica contemplado, pois se reserva diferentes destinos a diferentes posturas organizacionais. Aquele que foi diligente em pesquisar e aplicar tecnologias que aumentassem a sua eficiência deve ter incrementado as possibilidades de preservação da empresa, contrariamente ao que permaneceu inerte.

Consideramos, ainda, que a interpretação do aplicador do direito no exame do planejamento tributário, deva encontrar seus limites, não só no princípio da autonomia da vontade já citado, como também no sobreprincípio da segurança jurídica – com suas manifestações: o princípio da legalidade estrita e da tipicidade – e no caráter autopoietico do direito positivo.

Finalmente cabe distinguir elisão ou planejamento fiscal de evasão fiscal. Na segunda hipótese existe uma conduta que tem por alvo a economia de tributos, com o uso de ações que não estão permitidas juridicamente. Obviamente, por operar na área do ilícito, a evasão é repelida pelo sistema.

Os dispositivos do Código Tributário nacional que tratam do tema da simulação e da dissimulação são o parágrafo único do art. 116 e o inciso VII do art. 149. Nesse trabalho entenderemos que dissimulação é um viés pelo qual se pode enxergar a simulação. Como bem explica Fabiana Del Padre Tomé, “enquanto o ato *simulado* é aquele que aparece aos olhos do observador; ato *dissimulado* corresponde àquele efetivamente desejado pelas partes, e que se pretende ocultar mediante prática simulatória”¹⁴. A simulação não pode prescindir de dois fatores: a divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado e a intenção de enganar o Fisco.

¹⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3ª edição revista. São Paulo: Noeses, 2011, p. 352.

Somos que para os negócios jurídicos serem qualificados como simulados pelo direito tributário, haverá necessidade de recorrer aos ditames do direito privado. Um dos dispositivos mais citados para esse fim é o art. 167, § 1º, incisos I, II e III, do Código Civil. Trazendo esses conceitos ao direito tributário poderíamos dizer que “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 tributos, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é”¹⁵. Operações dessa natureza, desde que devidamente caracterizadas pela linguagem das provas, habilitarão a Administração a desconstituí-los e, logicamente, constituir o fato jurídico que ensejará o lançamento tributário.

3.2 A REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS

O planejamento tributário empreendido pelo contribuinte estará sempre sujeito à revisão por parte da administração pública. Ao exercitar a atividade de fiscalização a autoridade administrativa poderá alterar a situação jurídica que lhe foi apresentada. Para tanto deverá se pautar na linguagem das provas, para constituir a nova situação jurídica.

Direcionaremos nosso interesse nas maneiras previstas pelo direito positivo para fazê-lo: é o que está determinado nos incisos II, III, IV, V e VII, todos do art. 149 do CTN, que trata do lançamento tributário. Deixaremos de lado o inciso VI, uma vez que trata de imputação de penalidade, que se encontra fora nosso campo focal.

3.2.1 O lançamento tributário

¹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3ª edição revista. São Paulo: Noeses, 2011, p. 353.

Esmiucemos um pouco melhor o conceito de lançamento tributário. O art. 142 da Lei nº 5.172/66 estabelece que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Esse texto legal suscita problemáticas de várias naturezas, sobre as quais não discorreremos. Uma delas, porém, parece nos interessar. É o que o vocábulo “lançamento” pode adquirir tanto a feição de procedimento como de ato. O Direito Administrativo, por sua vez, elaborará para cada um desses institutos um arcabouço teórico diferente. Isto posto, somos que não é o caso de escolher uma acepção em detrimento da outra, engajando-nos em uma disputa sem sentido. Trata-se, em realidade, de escolher a alternativa que seja a mais rica para quem se aproxima da matéria com atitude cognoscente.

Com esse propósito, tomaremos a definição de lançamento elaborada pelo prof. Paulo de Barros Carvalho:

“Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u’ a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido”¹⁶.

É esse ato que estará sujeito ao controle de legalidade, o que deverá ser realizado no bojo do processo administrativo tributário.

A essa altura do estudo entendemos oportuno diferenciar lançamento tributário e auto de infração. Nota-se que o termo “auto de infração” acaba congregando dois atos

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 404.

administrativos, ambos introdutores de uma norma individual e concreta no sistema. Um deles, o de lançamento, gera uma norma cujo antecedente é um fato lícito e o consequente uma relação jurídica tributária. O outro diz respeito a uma penalidade. A regra correlacionada traz no antecedente um fato ilícito e no consequente uma relação jurídica de caráter sancionatório, cuja prestação pode ser um valor pecuniário ou uma obrigação de fazer ou não fazer.

3.2.2 O ato administrativo

O ato administrativo comporta múltiplas conceituações, daí as divergências que podem ser encontradas ao examinar os vários autores que cuidaram do assunto. Não há como encontrar um conceito verdadeiro ou falso. Assim sendo, adotaremos aquele que se mostre mais útil possível, tendo em vista o exame que ora empreendemos.

Para tanto, utilizaremos o referencial teórico construído por Fabiana Del Padre Tomé que inicia sua incursão nessa matéria, mencionando Lúcia Valle Figueiredo que, por seu turno, define ato administrativo como “a norma concreta, emanada pelo Estado, ou por quem no exercício da função administrativa, que tem por finalidade criar, modificar, extinguir ou declarar relações jurídicas entre este (o Estado) e o administrado, suscetível de ser contrastada pelo Poder Judiciário”¹⁷.

Em seguida a mencionada autora enuncia as características próprias do ato administrativo que buscam, de um lado, estabelecer certas garantias aos administrados e, de outro, conferir prerrogativas à Administração Pública.

Compõem o rol das garantias dos administrados: (i) ausência da autonomia da vontade; (ii) busca do interesse público; (iii) tipicidade; (iv) formalismo. Para a realização das prerrogativas do Poder Público temos: (i) imperatividade¹⁸; (ii) presunção de legitimidade; (iii) exigibilidade (que não se confunde com autoexecutoriedade).

¹⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3ª edição revista. São Paulo: Noeses, 2011, p. 322.

¹⁸ Possibilidade de constituir, unilateralmente, obrigações a terceiros.

Examinando a estrutura do ato administrativo encontramos aspectos internos e externos, que precedem a sua formação. Dá-se o nome de elementos aos primeiros e o nome de pressupostos àqueles últimos. Ao assumirmos uma visão normativa podemos afirmar que os elementos podem ser encontrados no enunciado, ao passo que os pressupostos deixam suas marcas na enunciação-enunciada.

Compõem os pressupostos: (i) competência: refere-se à atribuição conferida ao agente público para produzir o ato administrativo; (ii) motivo: o evento que exige ou possibilita a prática do ato; (iii) formalidades procedimentais: rito a ser seguido pelo produtor do ato; (iv) finalidade: objetivo pretendido; (v) causa: liame entre o motivo, motivação e conteúdo.

São elementos do ato administrativo: (i) forma: suporte físico que traz a linguagem escrita; (ii) motivação: elaboração do fato jurídico; (iii) conteúdo: prescrição normativa do ato.

3.2.3 Provas e lançamento

Com essa definição dos pressupostos e dos elementos, estarão estabelecidas as premissas que irão nortear a discussão sobre a existência e a produção regular do lançamento, que é espécie de ato administrativo. Cumpre, agora, realizar um corte metodológico com o objetivo de fixar o liame esse tipo de ato e a linguagem das provas. É hora, portanto, de focarmos nossa atenção no motivo e na motivação.

O motivo sendo suporte fático do ato representa aquela ocorrência do mundo das experiências que se amolda aos critérios identificadores, presentes na hipótese de incidência. É o que chamamos de evento tributário. É singular e se esvai no tempo e no espaço.

A motivação é a descrição do evento feita em linguagem competente, vale dizer, de acordo com os filtros colocados pelo sistema e se coloca no antecedente de norma individual e concreta. O motivo corresponde ao evento tributário e a motivação constitui o fato jurídico tributário pertinente, de modo a instalar a relação jurídica tributária.

Como esclarece Karem Jureidini Dias, “não há fato jurídico tributário de omissão de receita, glosa de despesa, crédito indevido (...). O motivo da revisão é o fato jurídico que não se confunde com o fato jurídico tributário, porquanto o motivo da revisão não é, por si só, denotativo de hipótese de incidência”¹⁹.

No que concerne à mencionada *linguagem competente*, torna-se oportuno registrar as palavras do prof. Paulo de Barros Carvalho que adverte: “fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que será mero evento, a despeito do interesse que possa suscitar no contexto da instável e turbulenta vida social”²⁰. Como já frisamos anteriormente, o direito positivo enquanto sistema autopoietico só permite assinalar como jurídico aquilo que passou por seu filtro.

Em consequência, o lançamento lavrado sem o devido amparo na linguagem das provas estará comprometido em sua estrutura interna, pois exhibe problemas em sua motivação. Devido a isso poderá ser considerado inválido. Oportunamente se coloca aqui a problemática da convalidação. A despeito de toda controvérsia doutrinária ao redor desse assunto, adotaremos a orientação preconizada por Eurico Marcos Diniz de Santi e Fabiana Del Padre Tomé²¹.

Para esses autores a convalidação do ato administração dependerá do vício que o acomete. Em se tratando de erro formal – relacionado com o procedimento de elaboração do ato – que torna vulnerável os pressupostos do lançamento, poderá ocorrer a convalidação, na forma e na hora que a legislação prever. Por outro lado, se o erro foi de natureza material não há falar em saneamento, pois está a comprometer um dos aspectos intrínsecos do ato, como é o caso da motivação. Assim sendo, o lançamento (como norma individual e concreta) que não esteja pautado devidamente na linguagem das provas, deverá ser retirado do sistema pela autoridade competente.

¹⁹ DIAS, Karem Jureidini. *O Controle de Legalidade dos Lançamentos que Requalificam Fatos in Contencioso Administrativo Tributário – Questões Polêmicas, de Alessandro Rostagno (coordenador)*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 336.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo. Noeses: 2009, p. 940.

²¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3ª edição revista. São Paulo: Noeses, 2011, p. 333.

3.2.4 Interpretação econômica do direito tributário

Estudiosos do assunto apontam o jurista alemão Enno Becker como o precursor da interpretação econômica do direito tributário. Em uma Alemanha recém derrotada na 1ª Guerra mundial, Enno Becker tomou para si a tarefa de redigir um projeto de Código Tributário. Nesse contexto histórico e econômico, desnecessário realçar a importância da arrecadação de tributos para soerguer novamente o país.

Como decorrência lógica dessa necessidade, o código tributário idealizado mostrou-se pleno de proibições à prática de planejamentos tributários, reduzindo a liberdade dos contribuintes de organizar suas estruturas empresariais visando redução de tributação, com o mesmo ganho econômico. Assim, negócios realizados apenas com o propósito de reduzir a carga tributária poderiam ser desconsiderados pela Administração.

Tal ordem de ideias veio a influenciar o direito anglo-saxão, servindo de base para a formulação da teoria do *business purpose test*. De acordo com essa teoria, o negócio jurídico, mesmo inteiramente imerso no campo da licitude, que tenha como objetivo diminuir o tributo a pagar, deve ser desconsiderado em seus efeitos e sofrer a tributação mais plena.

No direito tributário pátrio são defensores dessa linha de pensamento, Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira e mais recentemente Marco Aurélio Greco. Pautam-se, basicamente, na igualdade da tributação – que deriva dos princípios constitucionais da isonomia do art. 5º, CF/88 – e da capacidade contributiva, que encontra amparo constitucional no art. 145, §1º.

Embora rechaçada pela maior parte da doutrina brasileira, por razões que exporemos ao longo dessa exposição, a teoria do *business purpose* adquiriu relevância porque foi acolhida pela Receita Federal do Brasil. Notoriamente várias operações envolvendo planejamento tributário foram desconsideradas pelas autoridades fiscais federais, com a alegação de que teriam sido realizadas única ou majoritariamente para economizar tributos.

No tocante ao antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), observa-se que em épocas mais recentes uma mudança em sua jurisprudência, quando passou a rejeitar diversos negócios jurídicos utilizados pelos contribuintes com o fito de afastar ou reduzir a carga tributária. Essa reversão de expectativas chamou a atenção dos doutrinadores, dentre eles Luís Eduardo Schoueri que, após coordenar o estudo de vários desses casos (decididos entre 2002 e 2008), assinalou:

Curiosamente, embora a falta de propósito se revelasse como a efetiva razão para a recusa do planejamento, os julgadores procuravam justificar sua decisão com base em teorias como o abuso do direito, a fraude à lei, o negócio indireto e quejandas, chegando-se à situação paradoxal de que circunstâncias semelhantes eram afastadas, por fundamentos diversos. Evidentemente, o antigo Conselho de Contribuintes não se sentia à vontade para revelar que, em verdade, aplicava a doutrina desenvolvida no *common Law*²², não obstante a ausência de previsão legal²³.

Nunca é demais ressaltar as fragilidades que a adoção dessa doutrina pode impor ao nosso sistema. Poderão ser construídas as críticas à aplicação da teoria do “propósito negocial” começando pela afirmação de que o direito positivo é um sistema autopoiético. Sistemas dessa natureza exibem o que se chama de clausura organizacional, pois a informação que provém de outros sistemas é processada dentro do sistema após transitar pelos filtros que foram escolhidos. Não se confunda, porém, clausura organizacional com ausência de comunicações com o ambiente. O que há, em realidade, é uma autonomia, vez as mensagens vindas do exterior adentram o sistema após observarem os critérios por ele determinados. Por essa razão diz-se que são abertos cognitivamente.

Dessa forma a única interpretação aceitável é a jurídica, em detrimento de interpretações de outra natureza: econômica, histórica, etc. O que não impede que o sistema do direito positivo tome conhecimento de mensagens provenientes do sistema econômico, por exemplo, para processá-las internamente de acordo com o seu critério operacional. O direito pode perfeitamente receber tais mensagens em suas hipóteses

²² O autor se refere ao *business purpose*.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Desafio do Planejamento Tributário in Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”*, de Luís Eduardo Schoueri (coordenador). São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 18.

normativas e, com base nelas, estabelecer novas relações jurídicas por meio dos operadores deônticos (V, P e O).

Completando a avaliação crítica da teoria em foco, somos que uma análise sistêmica do nosso ordenamento repele qualquer possibilidade de seu uso. Referimo-nos ao princípio da legalidade, tanto em seu cunho genérico (art. 5º, II, CF/88), quanto na modalidade estrita (art. 150, I, CF/88), que demandam forçosamente a edição de lei para instituição e majoração de tributos. Além disso, caracterizam o princípio da tipicidade: o fato jurídico tributário precisa se amoldar perfeitamente aos critérios previstos na hipótese normativa. Vale dizer, no direito tributário não há lacunas. A proibição da tributação por analogia está disposta no art. 108, §1º, do CTN. Também nesse sentido temos o art. 110 determinando que os conceitos e formas de direito privado previstos nas Constituições Federal e dos Estados, ou nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios não poderão ser alterados pela lei tributária para definição ou limitação de competências. Entendemos de outra parte, que o parágrafo único do art. 116, igualmente do CTN caracteriza norma anti-evasiva e não anti-elisiva, conforme assinalamos no item 3.1.

3.2.5 As provas e a Administração

Em comentário ao art. 9º, do Decreto nº 70.235/72, de âmbito federal, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López ²⁴, asseveram que as provas coletadas no curso da ação fiscal devem ser apresentadas no ato do lançamento, sendo impróprio vir a fazê-lo após o contribuinte interpor a sua impugnação, a fim de suprir deficiências probatórias do lançamento com a apresentação de novos elementos. Assim sendo, a instrução do processo, após a defesa, prende-se tão somente ao convencimento do julgador sobre pontos ainda não suficientemente esclarecidos pelas provas trazidas aos

²⁴ NEDER, Marcos Vinícius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2010, p. 185.

autos. Em reforço a esse posicionamento aqueles autores citam a ementa do Acórdão nº 103-20.594 (rec. 124.737), sessão de 22/5/01.

Como já foi registrado, é necessário que a motivação, em sua enunciação, se fundamente na linguagem das provas, para que se aperfeiçoe. Logo, a produção de prova pela Administração não é mero ônus e sim um verdadeiro dever. Analisando o art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72, a dupla de autores já mencionada, afirma que “os fatos descritos pela autoridade administrativa são constituídos por meio de provas. De modo que, tudo o que o agente fiscal alega no auto de infração há de ser provado e carregada essa prova no bojo do processo”²⁵. Portanto, mesmo existindo a presunção de legitimidade que cerca o ato administrativo, o agente fiscal não pode deixar de elaborar seu conjunto probatório.

Ainda que se trate de hipótese de tributação calcada em presunções legais, à administração fica atribuído o dever de comprovar o fato presuntivo, sem falar em inversão do ônus da prova. Lembre-se, finalmente, que nesse particular, o nosso ordenamento admite apenas as presunções relativas, isto é, aquelas que permitem ao contribuinte a livre produção de provas em sentido contrário.

A ação fiscal deve estar embasada em um procedimento no qual a Administração produz, entre outros, enunciados probatórios. Como não foi instalada a lide, somos que o termo correto é esse mesmo, “procedimento”. Configura uma sequência de atos unilaterais com o objetivo de se constatar a ocorrência ou não do fato jurídico, sem que haja a oportunidade da oposição por parte do contribuinte. No entanto, os atos praticados devem obedecer ao princípio da publicidade, permanecendo acessíveis ao contribuinte que, se inconformado com a forma pela qual vem sendo conduzida a fiscalização, pode exercer o direito de petição.

3.3 O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO

²⁵ NEDER, Marcos Vinícius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2010, p. 210.

Praticado pelo contribuinte o planejamento tributário, este poderá ser revisto pela autoridade fiscal, que eventualmente procederá à requalificação do fato jurídico tributário, o que culminará com o ato do lançamento. Entretanto, devido ao seu caráter unilateral, tal ato deverá ensejar ao contribuinte a oportunidade de interpor a impugnação, em atendimento ao contraditório e a ampla defesa, próprios do devido processo legal.

Entendemos que é adequado evocarmos nesse ponto tais institutos do direito processual, porque partimos do pressuposto de que a ideia ‘processo’ está intimamente ligada ao fato jurídico conflito. A lide está configurada pela interposição da impugnação, que é a linguagem competente utilizada pelo contribuinte para manifestar sua resistência às pretensões do Fisco. Aplicáveis, portanto, ao contencioso administrativo-tributário as garantias constitucionais do inciso LV, do art. 5º. Nessa ordem de ideias, a jurisdição é entendida numa acepção mais ampla, querendo dizer não só o “dizer o direito” como também a “realização” e a “proteção do direito”. Nesse sentido a Administração, em função atípica, poderá realizar a prestação jurisdicional.

Os processos administrativos devem observar o princípio inquisitório ou da oficialidade, o que implica dizer que compete unicamente à Administração a tarefa da condução do processo, mediante sequência ordenada de atos até a sua apropriada conclusão.

Em outro passo, define-se procedimento como o *iter* percorrido pela autoridade administrativa para a realização do ato do lançamento. Ao contrário do processo administrativo, o procedimento nada tem de litigioso e apresenta caráter essencialmente fiscalizatório e regulatório.

Apresentada a impugnação, a fase seguinte é a da instrução. Nessa fase pode acontecer a complementação das provas trazidas pela impugnação, assim como a realização de perícias e diligências necessárias ao melhor esclarecimento dos fatos. Nunca é demais realçar que essa fase não se presta para a Administração suprir deficiências probatórias do lançamento, com a apresentação de novos elementos. Completada a instrução probatória e efetivadas as medidas saneadoras cabíveis, segue-se a fase de julgamento em que ocorre a decisão da controvérsia em curso.

No processo administrativo tributário, o princípio adotado na apreciação das provas é o da persuasão racional ou do livre convencimento motivado. Nesse sistema a liberdade do julgador é mitigada, vez que a decisão tomada precisa estar fundamentada nas provas que foram apresentadas nos autos. Por conseguinte, se na primeira instância o julgador excluir da sua apreciação alguma prova regularmente produzida, há nulidade formal da decisão.

Como já dissemos anteriormente, a linguagem das provas nos conduzirá à verdade lógica. Por isso, o sucesso na constituição do fato jurídico e o estabelecimento da correlata relação jurídica dependerão de como a parte litigante manejará o conhecimento da linguagem da articulação das provas dos fatos alegados. Como bem lembra Aurora Tomazini de Carvalho, “aqueles que dominam esta técnica imperam na aplicação do direito”²⁶.

²⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral de Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 532.

4. ANÁLISE DE CASO

Apresentaremos em seguida um caso julgado pelo antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) para ilustrar, ainda que imperfeitamente, os pontos que foram discorridos.

Acórdão 101-93.616

EMENTA

IRPJ- CSLL- SIMULAÇÃO — OPERAÇÕES DE SWAP- Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de *swap* para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a *declaração enganosa de vontade*, essencial na simulação.
Recurso provido

O termo *swap* pode ser traduzido por “troca, permuta”. Nesse tipo de operação as partes assumem posições trocadas. Isto é, cada uma inscreve em seu ativo o índice desejado e no passivo o indesejado. Claro que para existir a operação, as posições devem estar invertidas. Como o montante de capital que servirá de base para aplicação dos índices é o mesmo para ambas as partes, não há movimento de caixa. Somente ao final do período pactuado é que se apurará a diferença ocorrida entre as variações de índices. A parte que apurar uma variação do passivo maior que do ativo deverá pagar para a outra parte.

No caso em epígrafe as partes eram um Banco e uma Corretora, sua controlada. O Banco assumiu um ativo indexado ao CDI e um passivo indexado à variação do preço do ouro. No períodos enfocados pela fiscalização (1995 a 1998), o CDI sempre se valorizou mais do que o ouro. Consequentemente o Banco sempre auferiu ganhos, contrariamente à Corretora. Registre-se que o Banco apresentava prejuízos a compensar e a Corretora se encontrava em situação de lucro.

Diante desse quadro a autoridade fiscal realizou a autuação com a glosa dessas despesas na Corretora. Alegou essencialmente que só seriam dedutíveis as despesas em operações com finalidade de *hedge* (*proteção*). Considerou que operações dessa natureza quando realizadas entre controlador e controlada, não protegem absolutamente

nada, dada a impossibilidade de se contratar "seguro" dentro e um mesmo patrimônio e ainda que mesmo que houvesse essa possibilidade de proteção, as operações envolveram índices de ouro, e o Banco, por não possuir esse ativo, não tinha condição de oferecer a proteção.

Acertadamente o órgão julgador da 1ª instância derrubou essas alegações, pois após exame da legislação concluiu que as operações de *swap* podem ter caráter especulativo (princípio da autonomia privada) e as perdas, dentro de certos requisitos, podem ser dedutíveis na apuração do imposto sobre a renda. A única condição a ser exigida era o registro dessas operações junto à BM&F ou à CETIP, o que houvera sido providenciado pelas instituições financeiras. Como já vimos ressaltando, a interpretação precisa se cingir ao que está colocado no sistema.

Entretanto, ainda restou para exame do Conselho de Contribuintes a alegação de que teria ocorrido simulação, e que as operações de *swap* tinham finalidades desvirtuadas e caráter artificial, caracterizando verdadeiras doações, implicando a economia de tributos do grupo econômico.

Em sintonia com o conceito de simulação que expusemos em 3.1, a relatora do caso apontou que a Recorrente é acusada de ter praticado simulação relativa, tendo praticado o negócio (simulado e aparente) de *swap* para encobrir o negócio (dissimulado e real) de doação, com a finalidade de pagar menos tributos. A decisão da relatora foi no sentido de prover o recurso, pois inexistiria um dos fatores que caracterizam a simulação, ou seja, a declaração enganosa das partes. Estas quiseram o fim típico das operações de *swap* para atingir indiretamente a economia de tributos. Escorada em doutrina de Alberto Xavier, tipificou o ocorrido como negócio indireto e não como simulação, com o que concordamos, mesmo porque pelo exame que fizemos do caso, não pudemos concluir que a fiscalização tenha apresentado provas cabais da simulação. Ao contrário, tanto o registro das operações em órgão competente (o que elide a hipótese das operações terem sido realizadas com data retroativa), como o fidedigno registro na contabilidade pontuam a favor do contribuinte.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nessa monografia adotamos a teoria desenvolvida pelo professor Paulo de Barros Carvalho sobre a incidência da norma jurídica. Disso decorre que a linguagem jurídica não se confunde com a linguagem social. Dito de outra forma, o evento ocorrido no mundo das experiências ingressa no mundo jurídico somente ao ser relatado em linguagem competente. Nesse referencial teórico não existe uma incidência automática e infalível. É imprescindível a ação de um agente humano para a aplicação do direito.

Consideramos, ainda que o direito (olhado como um sistema) é autopoietico. Sistemas autopoieticos são fechados organizacionalmente, isto é, a informação vinda do ambiente necessita transitar pelos filtros que foram eleitos para ser processada internamente. Porém não são isolados desse ambiente, exibem autonomia. Por isso se diz que são abertos cognitivamente.

A construção de sentido da linguagem dos fatos jurídicos, seguindo uma analogia com os planos de interpretação do direito idealizados pelo professor Paulo de Barros Carvalho, pode percorrer o roteiro a seguir:

(i) S1 – plano dos enunciados, em que o intérprete se depara com o suporte físico, textos em sentido estrito (petição inicial, documentos, contestações, fotos, laudos periciais, etc.); (ii) S2 – plano das significações, em que o intérprete constrói a ideia de cada documento isoladamente; (iii) S3 – plano da sistematização, em que o intérprete estabelece as relações entre os fatos alegados e as provas [(f1a. f1b. f1c) -> Fal1] e [(f2a.f2b.f2c) -> Fal2], determinando quais provas levam à veracidade do fato probando 1 e quais levam à veracidade do fato probando 2; e (iv) S4 – plano da decisão (apreciação probatória), em que o intérprete compara o conjunto probatório elegendo, dentre todos os fatos, aqueles que lhe parecerem convincentes e os que deve abandonar para a construção do fato jurídico [Fal2. (f1a. f2a. f2c) -> Fj].

O fato jurídico precisa estar pautado na linguagem das provas. Em realidade, somente os enunciados que puderem se sustentar diante das provas admitidas em direito poderão ser considerados fatos jurídicos.

A verdade a ser buscada no ciclo de positivação do direito não é a verdade formal nem a verdade material. Trata-se da verdade lógica, que é aquela que vem a ser deduzida por meio da constituição de fatos jurídicos em consonância com as previsões ditadas pelo sistema.

Distinguimos evasão fiscal de elisão fiscal. A primeira por pertencer à área da ilicitude deve ser repelida. No que toca a segunda, somos que o planejamento tributário é meio lícito de redução de custos. Em seu exame, a interpretação do aplicador do direito deve se balizar no sobreprincípio da segurança jurídica – e suas manifestações: o princípio da legalidade estrita e da tipicidade – bem como no princípio da autonomia da vontade e no direito positivo como sistema autopoietico.

É com o elemento interno do lançamento, a motivação, que se estabelece o liame com a linguagem das provas, pois aquela é que constitui o fato jurídico tributário. O lançamento tributário, ato administrativo que é, sem a devida motivação poderá ser considerado inválido. Somente os vícios decorrentes de erro formal poderão ser convalidados, na forma e hora que o sistema prever. O erro material não comporta convalidação e deve implicar a expulsão do ato do ordenamento pela autoridade competente.

Rechaçamos a interpretação econômica, devido à autonomia do direito (como sistema autopoietico) perante as demais áreas do conhecimento e também porque a adoção daquela forma de interpretação é inaceitável pela insegurança jurídica que vem a causar, pois pode conceder ao aplicador do direito um indesejável grau de arbítrio.

Logo, para que o exame do planejamento tributário pelo aplicador do direito resulte na observância do sobreprincípio da segurança jurídica, é necessário que ele tenha sempre em mente o caráter autopoietico do direito positivo e a linguagem das provas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Lei nº 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 14 mar 2012.

_____. *Lei nº 10.406*, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 14 mar 2012.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1998*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 14 mar 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral de Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo. Noeses: 2009.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações Distintas para o*

Instituto da Evasão Fiscal in Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência, de Douglas Yamashita (coordenador). São Paulo: Lex Editora, 2007.

DIAS, Karem Jureidini. *O Controle de Legalidade dos Lançamentos que Requalificam Fatos in Contencioso Administrativo Tributário – Questões Polêmicas, de Alessandro Rostagno (coordenador). São Paulo: Noeses, 2011.*

NEDER, Marcos Vinícius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2010.*

SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Desafio do Planejamento Tributário in Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”, de Luís Eduardo Schoueri (coordenador). São Paulo: Quartier Latin, 2010.*

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário. 3ª edição revista. São Paulo: Noeses, 2011.*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 ELEMENTOS DA TEORIA DE INCIDÊNCIA NORMATIVA	9
2.3 TEORIAS SOBRE A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA	9
2.3.1 Teoria tradicional	9
2.3.2 Teoria de Paulo de Barros Carvalho	10
2.4 TEORIA DO FATO JURÍDICO	11
2.4.1 Autopoiese do direito positivo	12
2.4.2 Interpretação	13
2.4.3 O fato jurídico e as provas	15
3 INTERPRETAÇÃO E PROVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	18
3.1 A NOSSA POSIÇÃO	19
3.2 A REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS	21
3.2.1 O lançamento tributário	21
3.2.2 O ato administrativo	23
3.2.3 Provas e lançamento	24
3.2.4 Interpretação econômica do direito tributário	26
3.2.5 As provas e a Administração	28
3.3 O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO	29
4 ANÁLISE DE CASO	32
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
6 REFERÊNCIAS	36