

## SEGURANÇA JURÍDICA. LIBERDADE E ELISÃO

**Hélio Sílvio Ourem Campos**

*Juiz Federal – TRF 5ª*

*“Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei, para o particular, significa ‘pode fazer assim’; para o administrador público significa ‘deve fazer assim’. (...) o agente administrativo, como ser humano dotado de capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta.”* (MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 15ª ed. atualizada pela Constituição de 1988. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 1990, ps. 78-79).

Em sua *“A Cidade Antiga”*, FUSTEL DE COULANGES, recordando TUCIDIDES, admitia que se poderia ter evitado a democracia acaso se atendessem à recomendação de que a liberdade deveria ser para todos, mas o governo apenas para alguns (oligarkia isónomos)<sup>1</sup>.

Portanto, mesmo não parecendo simpático ao regime democrático, acreditava ter sido o fato de a oligarquia ser um solo fértil para vexames contra o povo (condenações arbitrárias, execuções violentas, etc.) que fez com que, na Grécia antiga, a democracia haja tornado-se necessária. Para que os pobres tivessem algum amparo, e os ricos um freio.

<sup>1</sup> COULANGES, Fustel de. *A Cidade Antiga*. Tradutores JONAS CAMARGO LEITE e EDUARDO FONSECA. Rio de Janeiro. Editora Tecnoprint, 1990, p. 223.

Também o Cristianismo, onde se propõe a filosofia de substituir o temor pelo amor a Deus, deve ter influenciado, de algum modo, nesta busca pela liberdade, embora, a partir dele, a religião deixe de ser terrena, procurando não imiscuir-se nas coisas da terra. “*Dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus*”. Uma nítida separação entre Deus e o Estado. A religião não tomando para si a missão de regular o direito.

Os precursores do idealismo clássico alemão afirmavam acreditar na teoria de que *tudo é perfeito neste melhor dos mundos possíveis*. Não importariam as desgraças particulares, se proporcionarem o *bem geral*.

VOLTAIRE, no exercício da sua fina ironia, em “Cândido ou o Otimismo”, em plena voga das doutrinas do filósofo LEIBNITZ, discute a peleja entre as convulsões inquietantes de uma vida agitada e a letargia do aborrecimento de uma vida tranqüila e sem pretensões mais altas, passando, pelo mundo, o indivíduo, aceitando as coisas com paciência.<sup>2</sup>

Neste tema fascinante, *a liberdade*, em suas Lições de Introdução ao Estudo do Direito<sup>3</sup>, PAULO OTERO também fez algumas reflexões de realce.

Diz ele, ao abordar o tema *Direito e Liberdade*, socorrendo-se de HEGEL e de WEBER, que o Direito tem por destino a liberdade, lembrando, mais adiante, de que o escravo não tinha direitos.

Nas suas palavras, numa apologia ao que chama de destino do direito ou à liberdade: “*Numa primeira aproximação ao tema da liberdade como fim do Direito, pode afirmar-se que a liberdade constitui a própria razão de ser do direito: ‘a liberdade constitui a substância e o destino do Direito’, encontrando-se o seu ponto de partida na vontade livre (cfr. HEGEL, Princípios ..., § 4º). O Direito é, por isso mesmo, ainda segundo HEGEL, ‘a liberdade em geral como Ideia’ (ibidem, § 29º), representando a vontade livre o princípio a ser realizado pelo Direito (cfr. THADEU WEBER, Hegel..., p. 61)*”

Ora, se não houvesse nenhuma liberdade, não seria adequado procurar responsabilizar alguém perante o direito. De fato, a negação completa da liberdade implica na negação dos demais direitos.

---

<sup>2</sup> VOLTAIRE. Cândido ou o Otimismo. Tradutor MIÉCIO TÁTI. Rio de Janeiro. Editora TecnoPrint. 1991, ps. 134 e ss.

<sup>3</sup> Ob. Cit., 1998, ps. 220 e ss.

É natural, no entanto, que os graus de liberdade variem a depender da fase histórica que se analise.

Houve épocas em que se sentiu a necessidade de se restringir ao máximo a atuação do Estado, encontrando-se, na lei, apenas um instrumento limitativo da atividade da Administração Pública. É o momento do pensamento jurídico liberal. Vê-se a lei como um limite a salvaguardar a liberdade individual, perante a liberdade dos demais.

Assim, o Estado deveria ficar ausente, deveria cruzar os braços permitindo o máximo de liberdade.

Ocorreu que, neste regime, desenvolveu-se a exploração econômica e social, restando feridos os princípios mais mezinhos de dignidade humana. Ora, o pobre e o rico são ambos cidadãos, não devendo haver pessoas de primeira e de segunda classes.

O mito liberal caiu. Se havia liberdade na teoria, não havia na prática.

Não há liberdade, “*mesmo vivendo debaixo da ponte*” (ANATOLE FRANCE, *Le Lys Rouge*. Paris. 1894, p. 117).

É um engano imaginar-se que pregar a não-intervenção do Estado seja uma salvaguarda política para cidadãos doentes, subnutridos e que não têm o que vestir nem onde morar.

Visto de agora, parece um absurdo.

Assim, começou-se a pensar em um Estado que participasse da realização da justiça social. E se intensificou a intervenção pública extremamente.

Esse movimento radical trouxe ao Estado, quando pouco, o papel de empresário. E o Estado, em muitas situações, não se comportou bem neste papel.

Veio, por isto mesmo, um movimento pendular de oposição, como demonstraram as experiências do Reino Unido e dos Estados Unidos da América do Norte nos anos oitenta.

Reduziu-se, novamente e significativamente, o papel do Estado. Era o neo-liberalismo.

Isso também não deu certo, haja vista os custos sociais e políticos.

Atualmente, continua-se buscando a posição ideal do Estado frente à liberdade e à dignidade do cidadão<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> PAULO OTERO, em suas Lições de Introdução ao Estudo do Direito. Obra citada. 1998, p. 232, registra: “*Adaptando uma sugestiva imagem apresentada pelo Professor ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, pode dizer-se que a autonomia pública representa o espaço que dispõe um cão amarrado, apenas lhe possibilitando ir até onde a corrente que o prende permite, daí não se possa dizer que goze de liberdade.*”

Para alguns, a lei não é mais vista apenas como um limite, mas como um instrumento a fundamentar a necessária atuação administrativa<sup>5</sup>.

Não basta ao Estado não lesar os direitos dos particulares, é preciso continuar tentando o bem-estar social.

Neste espaço, no Brasil, estando menores os círculos de imunidade do poder estatal, é chamado o Judiciário a dar a sua parcela de contribuição à comunidade.

O Supremo Tribunal Federal não vem se furtando a esta tarefa. Afinal, sendo o guardião da Constituição brasileira (art. 102, “caput”), deve firmar os espaços exatos de liberdade dos cidadãos e do Estado (Executivo e Legislativo).

Os Acórdãos, a seguir, demonstram o que digo:

1. Aqui, o Supremo Tribunal Federal destaca que, em um Estado Democrático de Direito (art. 1º, “caput”, da atual Constituição do Brasil), é preciso limitar aqueles que exercem o poder, havendo uma progressiva diminuição dos espaços imunes à fiscalização judicial. Quanto aos instrumentos processuais a serem utilizados, deu especial destaque ao mandado de segurança. Mas o Tribunal também reconheceu os seus limites, ressaltando a impossibilidade de exame do mérito da decisão administrativa; o que não significa impossibilidade de verificar a existência de causa legítima a justificar a atuação da Administração Pública.

Eis o Acórdão: “*A Constituição brasileira de 1988 prestigiou os instrumentos de tutela jurisdicional das liberdades individuais ou coletivas e submeteu o exercício do poder estatal – como convém a uma sociedade democrática e livre – ao controle do Poder Judiciário. Inobstante estruturalmente desiguais, as relações entre o Estado e os indivíduos processam-se, no plano de nossa organização constitucional, sob o império estrito da lei. A ‘rule of law’, mais do que simples legado histórico-cultural, constitui, no âmbito do sistema jurídico vigente no Brasil, pressuposto conceitual do Estado Democrático de Direito e fator de contenção do arbítrio daqueles que exercem o poder.*”

É preciso evoluir, cada vez mais, no sentido da completa justiciabilidade da atividade estatal e fortalecer o postulado da inafastabilidade de toda e qualquer fiscalização judicial. A progressiva redução e eliminação dos

---

<sup>5</sup> AMARAL, DIOGO FREITAS DO. Direito Administrativo. Vol. II. Obra citada, 1988, ps. 45 e ss.

círculos de imunidade do poder há de gerar, como expressivo efeito consequencial, a interdição do seu exercício abusivo.”

Continua, destacando a missão de uma ação com presencialidade constitucional, e marcadamente utilizada, que é o mandado de segurança, atingindo, inclusive, os chamados atos administrativos disciplinares: *“O mandado de segurança desempenha, nesse contexto, uma função instrumental do maior relevo. A impugnação judicial de ato disciplinar, mediante utilização desse ‘writ’ constitucional, legitima-se em face de três situações possíveis, decorrentes (1) da incompetência da autoridade, (2) da inobservância das formalidades essenciais e (3) da ilegalidade da sanção disciplinar. A pertinência jurídica do mandado de segurança, em tais hipóteses, justifica a admissibilidade do controle jurisdicional sobre a legalidade dos atos punitivos emanados da Administração Pública no concreto exercício do seu poder disciplinar.”*

E, reconhecendo a existência dos seus limites (a polêmica imunidade do denominado *mérito do ato administrativo*), os indica com alguns detalhes: *“O que os Juízes e Tribunais somente não podem examinar nesse tema, até mesmo com natural decorrência do princípio da separação de poderes, são a conveniência, a utilidade, a oportunidade e a necessidade da punição disciplinar. Isso significa, porém a impossibilidade de o Judiciário verificar se existe, ou não, causa legítima que autorize a imposição da sanção disciplinar. O que se lhe veda, nesse âmbito, é, tão somente, o exame do mérito da decisão administrativa, por tratar-se de elemento temático inerente ao poder discricionário da Administração Pública.*

*A nova Constituição do Brasil instituiu, em favor dos indiciados em processo administrativo, a garantia do contraditório e da plenitude de defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV). O legislador constituinte consagrou, em norma fundamental, um direito do servidor público oponível ao poder estatal. A explícita constitucionalização dessa garantia de ordem jurídica, na esfera do procedimento administrativo-disciplinar, representa um fator de clara limitação dos poderes da Administração pública e de correspondente intensificação do grau de proteção jurisdicional dispensada aos direitos dos agentes políticos. Mandado de Segurança nº 20999. Distrito Federal. DJ 25.05.90, p. 4605. Ementário Vol. 1582, p. 286. Revista Trimestral de Jurisprudência Vol. 131, p. 1101. Relator Ministro CELSO DE MELLO. Julgamento do Tribunal Pleno em 21.03.90. Unânime.”*

2. Aqui, discute-se até que ponto as formalidades devem ir na proteção da legalidade e da segurança, quando isto se apresenta como uma mera burocracia procrastinatória.

O caso concreto.

Se, na época do fato, a autoridade competente para o processo e o julgamento era uma; e, no curso do processo, passou a ser outra, não há a necessidade de serem repetidos todos os encaminhamentos se os anteriores não resultaram em prejuízo para a defesa.

É, em situações como tais, onde digo que a segurança não pode estar a serviço de atitudes ardilosas ou espertas, pois, como se sabe, a lei processual aplica-se desde logo aos processos pendentes, não havendo motivo para invalidar os atos que possam ser aproveitados. Esta sim, é uma norma de segurança jurídica.

Eis um Acórdão, onde me parece esteja formulada uma premissa de bom tom e equilíbrio.

Nele, embora se reconheça a importância das formas processuais, não se as elege como um fetiche: *“É inestimável a importância das formalidades processuais como garantias da liberdade pessoal e da segurança jurídica. Mas, homenagem a esse princípio não há de chegar ao feticismo, e não deve ser levada a exageros inúteis para se proclamar nulidade; pois, os atos praticados pelo Promotor de Justiça, quando praticados, foram rigorosamente legais, não havendo razão para que deixem de sê-los porque, por lei posterior, a competência passou a ser do Tribunal. Habeas-Corpus nº 69.906. Minas Gerais. DJ 16.04.93, p. 6434. Ementário Vol. 1699-03, p. 587. Revista Trimestral de Jurisprudência Vol. 146-01, p. 244. Relator Ministro PAULO BROSSARD. Julgamento da 2ª Turma em 15.12.92. Por maioria.”*

Feitas estas considerações, trago a minha primeira convicção de que de pouco valem as doutrinas, as leis e os princípios, se não existirem homens que queiram aplicá-los. Que a Constituição seja *bem escrita*, mas isto não é o único fator fundamental; pois o de mais importante é a longa e sincera experiência de aplicá-la.

Mesmo em torno do valor da limitação do Poder pelas Constituições rígidas - o Brasil, como exemplo-, tenho que, *entre a teoria e a prática, a realidade é o homem.*

Na prática, os resultados comumente não são conformes com a teoria. Sem homens dignos, não haverá instituição ou sistema que produza

efeitos positivos. É preciso autoridade moral, além de competência profissional e devoção aos encargos públicos recebidos e confiados. É preciso que a sociedade acredite nestes valores, e os considere úteis, respeitando-os.

Textos de doutrina, princípios constitucionais, tudo isto vale muito pouco, se não forem vividos. O homem é a primeira realidade política, havendo a necessidade de uma identidade emocional deste para com o Estado em que vive.

Não basta pensar uma instituição, e formulá-la em um esquema formalmente apto. Isto é muito pouco.

As melhores Constituições não são as mais bem escritas ou logicamente formuladas, mas aquelas que se permitem corresponder às feições do povo para a qual foi feita; o que só poderá ser demonstrado após uma longa e sincera experiência da comunidade.

Mas disto não se deve retirar uma atitude omissa daquele que trabalha com o direito, e que reconhece a necessidade de se criticar o que está sendo feito, mesmo quando isto possa ser incômodo para os interesses instalados pelo êxito eleitoral.

Isto também é liberdade. Não basta prognosticar o resultado de um certo processo. A ordem jurídica é uma ordem evolutiva.

JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, falando sobre a missão daquele que chamou de *jurista*, adverte que não se deve ceder às pressões, pois elas já vieram no passado; e não permaneceram (por exemplo, o nazismo).

São as suas palavras: “*Ao jurista incumbe necessariamente em toda a sociedade dar testemunho de uma ordem que a deve informar na sua estrutura e na sua evolução. Tem de afirmar pois o primado do direito contra todas as violações e contra todas as pressões.*” (*O Direito- Introdução e Teoria Geral - Uma perspectiva luso-brasileira. Obra citada. 1997, p. 221*)

Pois bem, a Constituição de janeiro de 1967/Emenda Constitucional nº 01, de outubro de 1969, até que poderia ser modificada, de maneira a se conformar com as novas aspirações que surgiam no Brasil; mas ela já estava identificada com o autoritarismo<sup>6</sup>.

Assim, optou-se por fazer uma nova Constituição. Foi feita, refeita (dado o grande número, importância e extensão das Emendas), e precisa continuar no seu processo evolutivo de aplicação.

---

<sup>6</sup> MIRANDA, JORGE. A transição constitucional brasileira e o Anteprojecto da Comissão Afonso Arinos. Artigo citado. Separata da Revista de Informação Legislativa – Senado Federal, a 24 n. 94, abr./jun. 1987, p. 31.

Enfim, ninguém tem o direito de subordinar o Texto Constitucional à conveniência dos interesses de grupos e corporações; pois o desprezo à Constituição traz, invariavelmente, um perigoso estado de insegurança jurídica, que, certamente, não é o caminho da justiça.

É com base nestes paradigmas que me parece deva ser analisado o Parágrafo Único, do art. 116, do Código Tributário brasileiro, que diz: “*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.*” (*cláusula geral anti-elisiva*)

Diante deste dispositivo, a Confederação Nacional do Comércio (CNC), do Brasil, ajuizou, no Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade (2446), com pedido de liminar, contestando este Parágrafo, que foi inserido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001.

Na ação, afirmava-se que esta previsão faria com que os contribuintes não tivessem garantias de estabilidade, já que “*a qualquer tempo o agente fiscal poderá desqualificar a operação e interpretar que o contribuinte pretendeu valer-se de uma brecha legal para pagar menos tributo.*”

Nesta perspectiva, admitindo esta norma, o direito tributário brasileiro não mais se regeria pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do “*achismo fiscal*”. Este foi o termo empregado na Ação.

Fortalecendo a posição contrária à previsão legislativa, diz-se que, registrado o fato ocorrido, é devido conferir ao contribuinte o direito de interpretar a lei tributária, não se podendo atribuir à Administração o monopólio da interpretação correta. Seria o direito de interpretação da norma uma consequência do direito à liberdade e à segurança de que a Administração não está imune à sindicabilidade judicial, não podendo presumir a culpa do contribuinte; pois o princípio da presunção do estado de inocência é um imperativo constitucional (art. 5º, inc. LVII).

Em contrapartida, entendeu o legislador que não se deveria permitir a quebra da isonomia, favorecendo aquele contribuinte que possui maior acesso à informação em detrimento daquele que não a tem.

De fato, em um Estado democrático, é preciso tomar muita cautela ao atribuir tantos poderes à fiscalização tributária, pois, além de dar maior azo à corrupção<sup>7</sup>, parece que, realmente, a presunção constitucional de inocên-

---

<sup>7</sup> Quando falo que *cargo público não santifica ninguém*, refiro-me, por exemplo, à chamada “*Máfia dos Fiscais*”, nome pelo qual ficou conhecida, na mídia, a investigação para apurar crimes supostamente cometidos por fiscais da Administração Regional da Capital paulista no final dos anos 90.

cia impossibilita que, mesmo não demonstrada a fraude ou a simulação, haja a imposição fiscal.

É a delicada questão entre a evasão (ato ilícito) e a elisão (ato lícito)<sup>8</sup>, também chamada, esta última, de planejamento tributário<sup>9</sup>.

Atitudes fraudulentas, de simulação ou abusivas não se devem confundir com atitudes lícitas<sup>10</sup>.

Uma breve análise de direito comparado permitirá a formação de um juízo crítico mais apurado.

Tome-se o sistema jurídico francês. Nele, até pelo fato da teoria do abuso do direito haver nascido neste País, o assunto merece uma atenção especial.

<sup>8</sup> A Receita Federal brasileira abriu discussões em torno de um Projeto de lei sobre este assunto, antes de encaminhá-lo à apreciação do Congresso Nacional. Em realidade, na Escola de Administração Fazendária (ESAF), realizou-se um Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (agosto de 2.001), promovido pela própria Receita. Ao que parece, a principal alteração que o Projeto pretende, no tema do planejamento tributário que permite às empresas reduzirem o recolhimento de tributos através de espaços encontrados na legislação, seria a modificação do art. 104, do Código Tributário brasileiro. Este artigo tem a seguinte redação: “ *Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre patrimônio ou a renda: I- que instituem ou majoram tais impostos; II- que definem novas hipóteses de incidência; III- que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178.*” É o art. 178, do referido Código Tributário do Brasil: “ *A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III, do art. 104.*”

<sup>9</sup> Entre os dias 04 e 05 de outubro de 2.001, em Curitiba/Paraná, realizou-se o III Congresso Brasileiro de Planejamento Tributário, em homenagem ao Prof. RUY BARBOSA NOGUEIRA. O tema principal do Congresso foi o planejamento tributário no Brasil. Eis, então, aquelas que se encontram como sendo algumas das principais preocupações objeto de discussão neste assunto: a visão da imprensa, a eficácia da norma geral antielisiva, a nova economia internacional, os riscos e as implicações por definir distâncias entre a sonegação fiscal e o planejamento tributário, a elisão nos impostos indiretos, no setor de energia e no de telecomunicações, as reorganizações societárias, etc.

<sup>10</sup> Muitas vezes, não é fácil fixar os exatos limites entre o lícito e o ilícito, particularmente no âmbito tributário. Dois exemplos para esclarecer melhor o que digo. Irei refirir-me a duas questões tributárias discutidas acirradamente, no ano de 2.001, na esfera dos Tribunais Superiores brasileiros. 1) *importação por leasing e incidência de ICMS*. As empresas alegam que, com o *leasing*, não haveria transferência da propriedade do bem importado, não se constituindo a hipótese para a incidência do ICMS. A transferência do bem apenas se operaria no final do contrato, acaso fosse exercida a opção de compra. Assim, não sendo o *leasing* uma operação comercial, mas financeira, inclusive nos casos de *leasing* operacional, sem opção de compra, não haveria como fazer incidir o ICMS. Contudo, os Estados têm exigido sistematicamente o imposto no desembaraço aduaneiro. No Superior Tribunal de Justiça, há vários precedentes no sentido de que, por exemplo, no *leasing* de uma aeronave, o imposto só poderia ser cobrado se o bem fosse trazido para o consumo próprio ou incorporado ao ativo permanente da empresa. A palavra está com o Plenário do Supremo Tribunal Federal, para por fim a uma disputa que se intensificou, ao menos, desde a edição da Lei Complementar nº 87/96, que trata do ICMS. 2) *ISS incidente na Bolsa de Mercadorias e Futuros*. Envolve a interpretação da Lei Complementar nº 56/87. As Corretoras de Valores e Câmbio pretendem beneficiar-se da não incidência do ISS sobre os serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. No entanto, para o Município de São Paulo, o maior do País, o item 50 da Lista enquadra-as entre as atividades de prestação de serviços tributáveis. Aqui, vêm decidindo de maneira conflitante o Tribunal de Justiça paulista (TJSP) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ). O TJSP é favorável às Corretoras, pois conclui que as atividades de corretagem não configuram intermediação, sendo operações financeiras, já tributadas pela União Federal. O STJ, embora reconhecendo que as Corretoras estejam sob a fiscalização do Banco Central do Brasil, alega que elas não necessitam de autorização do mesmo para funcionar. Para este Superior Tribunal, a incidência do ISS é legal.

Tanto o Conselho de Estado, quanto a Cômte de Cassação costumam reconhecer duas categorias de abuso de direito: abuso pela simulação e abuso pela fraude à lei.

Haveria a necessidade do elemento intencional (elemento subjetivo) e do emprego anormal de um direito (elemento objetivo).

O ônus da prova<sup>11</sup> da existência destes vícios ficaria com a Administração.

Assim, embora o negócio jurídico pudesse ser formalmente certo, havendo a redução da carga fiscal por sua iniciativa, seria de considerar se o ato artificioso ou frandulento foi adotado com o fim exclusivo de pagar menos tributos.

Portanto, o ato fictício é a pedra de toque.

Não havendo a dissimulação, e se podendo invocar uma finalidade diferente da meramente fiscal, impediria-se que a Administração defendesse o cometimento de abuso por parte do contribuinte.

Contudo, verificado o abuso, é de se ponderar qual a conseqüência que daí adviria. Na França, além do pagamento do tributo, fixaria-se uma sanção pecuniária<sup>12</sup>, que poderia ser até igual ao dobro do tributo exigível.

Havendo a artimanha destinada a fraudar os cofres públicos, seria necessário não apenas realizar a arrecadação natural, mas intimidar o contribuinte faltoso com uma forte sanção em dinheiro.

Mas é preciso considerar a dificuldade da Administração de comprovar a armação perpetrada, pois, geralmente, as partes podem invocar vários motivos para os negócios jurídicos realizados.

---

<sup>11</sup> No direito processual administrativo brasileiro (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 – regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), assim se dispõe sobre a instrução processual: “Da Instrução – (...) Art. 30. São inadmissíveis, no processo administrativo, as provas obtidas por meios ilícitos. (...) Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo, ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias. Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. (...) Art. 47. Os interessados têm direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvados os dados e documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem.”

<sup>12</sup> No campo tributário, onde o cumprimento da prestação é entregue muitas vezes à iniciativa do próprio contribuinte (vide lançamentos por homologação e por declaração), a aplicação de sanções possui grande importância como um meio de estimular conduta.

Um meio para evitar todos estes contratemplos, tanto por parte do contribuinte, quanto por parte da Administração, é o de permitir a consulta administrativa prévia. Assim, antes de o contribuinte vir a praticar o ato, poderá consultar a Administração. Se ela não apresenta objeção, ou, simplesmente, fica calada após um período de seis meses, fica-lhe vedado argumentar com o abuso do direito, se o ato consultado vier a ser realizado.

As mais frequentes dúvidas costumam girar em torno das fusões, transformações e cisões de sociedades. Também a constituição de empresas em paraísos fiscais<sup>13</sup> consitui um meio comum de tentativa de abuso pela fraude à lei.

Enfim, parece que a Côrte de Cassação e o Conselho de Estado franceses costumam ser prudentes em casos de abuso de direito no âmbito tributário, evitando os excessos de parte a parte, exigindo provas rigorosas de culpabilidade e excluindo a alegação do abuso quando se verifica a existência de motivos legítimos, não considerando como fraude senão os atos adotados com o propósito exclusivo de lesar o Fisco (Sentencia Lalande, 21/7/1989).

Quanto ao sistema jurídico alemão, toma-se em cotejo BECKER e HENSEL, quando defendiam a interpretação das normas tributárias segundo a finalidade econômica do ato (par. 9, da Ordenação Tributária alemã de 1931). Até hoje, pretende-se evitar a manipulação de formas jurídicas de modo a provocar a redução da carga tributária.

Mesmo não havendo nenhuma sanção particular, salvo o pagamento da diferença do imposto que ordinariamente deveria ser pago, dá-se a atenção que o tema está a merecer.

---

<sup>13</sup> No Brasil, a *Lei de Preços de Transferência* (Lei nº 9430, 27.12.1996), em seu art. 24, procurou conceituar "Paraíso Fiscal" como sendo "um país com tributação favorecida", e mais "aquele que não tributa a renda ou o que faz mediante aplicação de alíquota máxima inferior a 20%". O preço de transferência consiste no preço de um produto ou serviço que pode eventualmente ser manipulado para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, de acordo com a vontade do agente, que, por sua vez, é capaz de controlar ambas as extremidades das operações, uma vez tratar-se de empresas vinculadas, de forma a ferir as condições de livre concorrência. A Secretaria da Receita Federal brasileira, através do Ato Declaratório nº 53, de 17 de junho de 1999, veio a determinar que a Convenção para evitar a dupla tributação entre Brasil e Portugal, assinada em 22 de abril de 1971, e promulgada pelo Decreto nº 69.392, de 21 de agosto de 1971, e denunciada pelo Brasil em 14 de julho de 1999, art. XXIX, § 1º, teria sua vigência cessada a partir de 1º de janeiro de 2000. A principal razão para a denúncia foi a utilização do regime tributário favorecido pelas empresas instaladas na Zona Franca da Ilha da Madeira. Assim, foi assinada uma nova Convenção entre Brasil e Portugal (ainda não ratificada), em 16 de maio de 2.000, bem como um Protocolo Adicional, excluindo de seus benefícios as pessoas que gozem dos regimes favorecidos da Ilha da Madeira. Em relação ao Brasil, ao que parece, os principais paraísos fiscais utilizados seriam: Ilhas Cayman, Bahamas, Panamá, Uruguai, Ilhas Virgens Britânicas, Ilha da Madeira e Antilhas Holandesas. Vide outros paraísos fiscais conforme as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nº 164, de 23 de dezembro de 1999 e nº 68, de 27 de junho de 2000.

Havendo o exercício anormal de um direito, de modo contrário aos fins sociais e econômicos do mesmo, permite-se a aplicação do dever de reembolso da quantia que deveria ingressar nos cofres públicos; e não ingressou.

Quanto ao sistema jurídico italiano, são vários os Projetos que pretendem uma cláusula geral anti-elisiva (Enmienda al art. 1 del proyecto de ley de 1746, del Senado, de 5 de octubre de 1989 y de 7 de marzo de 1990).

Por outro lado, existem dúvidas quanto à compatibilidade de sua inserção, argumentando com o princípio da legalidade e com a oportunidade de adotá-la, tal a desorganização administrativa que parece existir.

A administração em geral, e a tributária em particular, não inspirariam a necessária confiança. Assim, talvez não fosse oportuno atribuir à Administração o poder de apurar a correspondência entre a forma utilizada e o fato econômico real.

Portanto, poderia não ser conveniente a adoção de uma “*norma geral antifraude*”.

É evidente a divisão doutrinária. Admitindo que não existissem funcionários públicos de tal modo preparados de maneira a evitar arbitrariedades, seria melhor a interveniência casuística do legislador. Faltando confiança na administração tributária, seria preferível não arcar com o risco.

Quanto ao sistema jurídico holandês, todo ato, negócio ou procedimento que lhe falte finalidade econômica, senão a diminuição ou a supressão do tributo, pode ser apontado como ilícito, porquanto viole o espírito da lei.

Quanto ao belga, tenta-se conjugar a liberdade de pactuar com o princípio da legalidade tributária, permitindo ao contribuinte eleger a via menos gravosa fiscalmente para a execução das suas operações. Enfim, o contribuinte tem o direito de eleger a solução fiscal que lhe seja mais favorável, menos gravosa. Contudo, o fato de poder eleger o caminho menos gravoso não lhe autoriza registrar a prática de atos ou negócios que não sejam reais. De fato, deveria a Administração comprovar a simulação; o que, efetivamente, não é simples. A aplicação extensiva da teoria do abuso do direito vem sendo, quase unanimemente, rechaçada pela jurisprudência. (Sentencia 27/1/1987)<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> MORSELI Y TANIAU, *Frondes*, Bruselas, 1990, p. 261; GHISLAIN, *L'abus de droit en Belgique*; VANDERCAPELLERN y otros, *Optimisation fiscale et abus de droit*, ob. cit., p. 137. Apud ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*. 2ª. Madrid / Barcelona. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999, p. 376.

No sistema jurídico suíço, também todo cidadão pode organizar a sua atividade econômica da maneira que lhe seja menos onerosa do ponto de vista tributário. Evidentemente, contudo, não se deve socorrer de formas anormais e inadequadas, que não tenham outro fim senão provocar uma forte retenção do pagamento de tributos. Assim, a adoção de formas insólitas presumiria pretensões evasivas, permitindo-se ao contribuinte socorrer-se de provas em contrário, demonstrando que a forma eleita assim o foi por motivos legítimos e distintos dos meramente tributários.

Mais dois realces especiais. Agora, para a Gran Bretanha e para os Estados Unidos da América do Norte.

Na Gran Bretanha, a elisão fiscal implicaria na organização de negócios de modo a gravá-lo por um tributo menor, mas de acordo com o princípio da legalidade. Afinal, todos têm direito a organizar os seus próprios negócios de modo a que os tributos aplicados sejam menores do que seriam se praticados de outro modo (Inlans Revenue Commissioners (IRC) vs. Duque de Westminster).

Se houvesse o ilícito, haveria a evasão.

Em síntese, se o contribuinte tem como único objetivo o de pagar menos impostos, e adota diversos passos articulados sob este objetivo exclusivo, seria lícito para os juízes valorar o conjunto dos atos praticados como uma única transação, considerando-a ineficaz acaso ela tivesse a só pretensão de reduzir ou eliminar tributos. É o chamado *princípio do resultado final*. Identificado o negócio real (resultado final), haveria a tributação em função disto.

Devendo-se desenvolver todo este raciocínio sem perder de vista as garantias dos contribuintes (princípios constitucionais), especialmente a de que só o Parlamento pode impor impostos, e não os juízes; e, muito menos, a Administração com as suas próprias interpretações das transações privadas.

Sobre o sistema jurídico norte-americano, fala-se na “valoração unitária dos procedimentos elisivos”. No caso *Griffith y Helvering*, disse-se que “*um resultado determinado não se converte em um resultado diferente se se alcança por um caminho indireto.*” Seria preciso perquirir sobre o real propósito negocial.

Assim, parece que o sistema americano prefere privilegiar a realidade econômica da operação do que a mera qualificação jurídica, sem que isto implique em abandono da reserva da legalidade.

Como até qui vem sendo visto, os países costumam adotar nomenclaturas distintas para defender a necessidade de o contribuinte agir com boa fé perante o Fisco.

Fala-se em “*caminhos indiretos*”, manipulações de formas, fraudes, simulações, “*negócio real*”, “*resultado final*”, etc. Em última análise, o que se pretende é a sinceridade fiscal.

Sem negar a liberdade de o contribuinte agir frente aos seus negócios, não pode ele tentar ser mais esperto do que o Fisco, armando um conjunto de operações que não têm outro objetivo senão lesar o patrimônio público. A dificuldade está em que as administrações tributárias dos países encontram-se em estágios de maior ou menor organização, e as culturas onde elas estão inseridas poderão permitir um comportamento mais ou menos gravoso da parte dos funcionários de fiscalização.

Se, por um lado, o Estado pretende não ser lesado; por outro, pode vir a ser legítimo, acaso configurado o caminho de manipulação, que ele deva exigir do contribuinte faltoso mais do que o tributo escondido, cabendo perquirir sobre a aplicação de multas, que intimidem o comportamento evasivo.

Evidentemente que tudo isto precisaria estar submetido ao devido processo legal, ou ao “*justo procedimento*”, sob pena de se atribuir à Administração tributária o monopólio da interpretação da norma, tornando o Fisco insindicável senão por ele mesmo.

Talvez, uma maneira de provocar a tranquilidade fiscal seja a de incentivar as consultas prévias, da parte dos contribuintes, às Administrações tributárias, fixando-se prazos não muito longos, mas preclusivos.

No Código Tributário brasileiro, o instituto da consulta está previsto no art. 161, § 2º, que diz: “*O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas neta Lei ou em lei tributária. § 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. § 2º. O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*”

Como se observa, a consulta feita dentro do prazo para pagamento do tributo, desonera o contribuinte dos juros e da multa de mora, mesmo que respondida para além do prazo originário de adimplemento.

Afinal, se o responsável pela demora é a própria Administração, não pode, ela própria, impor exações pela demora por ela provocada.

Claro está que, na proposta que há pouco fiz, se for comprovado conluio do funcionário da Administração e o contribuinte consulente, não caberia falar em preclusão contra o Estado, ou em institutos afins, pela passagem do tempo; pois não se computaria, para estes efeitos, esta passagem decorrente de dolo, fraude ou simulação, tal como já ocorre com a moratória, parcelamento, remissão, isenção e anistia.<sup>15</sup>

É a aplicação do adágio de que ninguém deve se beneficiar com a sua própria fraude.

É a aplicação do sistema de freios e contrapesos, “*check and balances*”, do direito constitucional norte-americano, pretendendo evitar a supremacia de um Poder sobre o outro, e a conseqüente tirania de um deles.

Enfim, é preciso compatibilizar liberdade com responsabilidade.

---

<sup>15</sup> Vide o art. 155, do Código Tributário brasileiro, que diz: “*A concessão de moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora: I- com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele; II- sem imposição de penalidade, nos demais casos. Parágrafo Único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.*”