

Carolina Sena Vieira

**A NORMA ANTISSIMULAÇÃO FISCAL DO PARÁGRAFO
ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL – UMA CONSTRUÇÃO SINTÁTICA, SEMÂNTICA
E PRAGMÁTICA**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Grau de Doutora em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo César Balthazar

Florianópolis
2017

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Vieira, Carolina Sena

A norma antissimulação fiscal do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional - uma construção sintática, semântica e pragmática / Carolina Sena Vieira ; orientador, Ubaldo César Balthazar - Florianópolis, SC, 2017.

236 p.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós Graduação em Direito.

Inclui referências

1. Direito. 2. Semiótica. 3. Direito tributário. 4. Elisão fiscal. 5. Simulação. I. Balthazar, Ubaldo César. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós Graduação em Direito. III. Título.

SUBSTITUIR PELA
FOLHA COM AS
ASSINATURAS

Ao Caio
Por acreditar que aquela graduanda um dia seria doutora.

AGRADECIMENTOS

A primeira parte que eu leio, como orientadora e avaliadora de trabalhos de conclusão de curso, são os agradecimentos. A grande maioria guarda as suas mais belas e doces palavras para externar o sentimento de ser grato. Poucas foram as vezes nas quais vi que, por se sentirem obrigados, os autores acabaram por deixar apenas o registro de agradecimento “aos meus pais” e “ao meu orientador por todo o conhecimento transmitido”.

Agradeço primeiramente ao meu marido Caio. Sem dúvida alguma és meu maior incentivador, a pessoa que acredita em mim mais do que eu mesma. Só uma pessoa extremamente generosa abriria mão de parte da atenção do outro em virtude de um objetivo maior e é isso que tens feito desde 2009 quando eu decidi estudar para a seleção da prova do mestrado. De lá para cá tu aceitaste sem maiores objeções todas as minhas peripécias jurídicas, envolvendo não só a minha dedicação ao mestrado e ao doutorado como também ao escritório e à docência. Sou grata pelos até agora dezesseis anos de convívio e em especial ao último ano em que, com paciência, fornecestes o alicerce necessário para que eu pudesse dedicar o meu tão escasso tempo à confecção deste trabalho. Obrigada pelas receitas maravilhosas, que me preencheram não só de alimento mas também de amor.

Ao Professor Ubaldo Cesar Balthazar, agradeço pela eterna compreensão. Por compreender que eu precisava enfrentar uma parte do trabalho sozinha, por compreender a minha falta de tempo e por compreender o meu desejo de interligar com o direito tributário um tema que foge às linhas de pesquisa propostas. Muito obrigada pela humildade com a qual compartilhas teus conhecimentos com teus orientandos, pelas conversas, por sua paciência e doçura.

Agradeço à minha mãe, Solange, e às minhas irmãs, Fabíola e Alexandra. Minha pequena grande família de mulheres de fibra que me inspiram diariamente, cada uma de sua forma. À memória de meu pai, Carlos Alberto, sou extremamente grata por ter incutido em mim que eu poderia ser o que eu quisesse.

Obrigada a todos do escritório Farah, Gomes e Advogados, em especial ao Alexandre Gomes, que aceitou a minha ausência e me apoiou em todos os momentos em que mais precisei estar fora. Agradeço também à Maria Eduarda Borges Cardoso e ao Edcarlos Wolff, meus braços esquerdo e direito durante os estudos, por todo o suporte que deram na condução das atividades diárias do escritório: eu não teria conseguido sem vocês.

Agradeço igualmente à Faculdade Cesusc, na pessoa do Coordenador do Curso de Direito, Rogério Duarte da Silva. Este título não é só meu, espero que de alguma forma possa somar para o desenvolvimento da nossa faculdade.

Sou grata a todos os meus amigos que de alguma forma passaram por este processo comigo. Mas agradeço em primeiro lugar à Débora Bonat e ao Fabiano Hartmann por “estarem lá” exatamente no dia em que eu precisei: o início do fim. Jamais esquecerei do dia em que eu pedi ajuda e vocês imediatamente me acolheram e me mostraram o caminho a seguir. Todavia, não é só por este dia que eu agradeço, mas sim por todos os anos que vocês cinco fazem parte da minha vida e me enchem de alegria com o Pedro, o Miguel e o João.

Às minhas amigas Isabela Medeiros, Dóris Ghilardi, Denise Pinheiro, Adriana Ramme, Ana Paula Guedes, Bárbara Póvoas Vianna, Graziella Klempous Corrêa, Larissa Zomer Fenilli Gomes e Daniela Fontes e Silva pelos momentos de afeto, de confraternização e de reflexão, todos eles indispensáveis para manter a sanidade durante o processo de elaboração da tese. Vocês são a prova mais viva de que os amigos são irmãos que escolhemos na vida. Eu amo vocês, vocês me inspiram e me completam.

Obrigada Denise Nunes, Daniela Félix e Larissa Tenfen, pelo bom humor diário, pelo respeito às nossas diferenças ideológicas e por festejarem comigo cada uma das minhas pequeninas vitórias.

Agradeço ao meu amigo e treinador de corrida Wagner Ferreira Antunes, por proporcionar que o esporte faça parte da minha vida e tenha feito tanta diferença durante a pesquisa, mantendo um corpo são em uma mente não tão sã assim...

Também sou grata a todos os meus alunos e a todos os meus orientandos, que com suas inquietações me empurram diariamente para o voo em busca do conhecimento e do aprimoramento. Na pessoa de Ana Letícia Cechinel Guidi, Maria Augusta Amorim, Marina Andrade, Luana Cavalcanti e Gabriel Rodrigues, agradeço igualmente pela paciência e compreensão de todos os alunos neste último ano.

Um agradecimento especial aos meus cachorros Kim, Negão, Babi e Toro por compreenderem o fato de muitas vezes eu não poder dar o carinho e a atenção que mereciam, por permanecerem ao meu lado e me confortarem com seus expressivos e amorosos olhares.

À Universidade Federal de Santa Catarina, obrigada pela terceira vez me proporcionar um educação gratuita e de qualidade.

Por fim, mas não menos importante, agradeço a todos os produtores dos vinhos que bebi durante esta pesquisa.

RESUMO

A presente tese tem como objetivo verificar se a semiótica peirceana, assim entendida como teoria dos signos, é ferramenta capaz de viabilizar a construção de uma norma geral antielisão fiscal a partir do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, inviabilizando o planejamento tributário, assim entendido como a ordenação das atividades do sujeito passivo da obrigação tributária com o intuito de pagar menos tributo. Com o intuito de atingir este objetivo, a partir de pesquisa bibliográfica, a tese perpassa por três capítulos que procuram responder à pergunta inicialmente proposta. O primeiro capítulo apresenta a semiótica como teoria geral dos signos, explicando detalhadamente como tal modelo pode ser utilizado nas mais diversas áreas de pesquisa, uma vez que os planos semióticos sintático, semântico e pragmático permitem que se compreenda o processo através do qual algo funciona como signo de alguma coisa. O segundo capítulo procura explicar os motivos pelos quais o sujeito passivo da obrigação tributária busca organizar suas atividades com o objetivo de pagar menos tributos, impulsionado principalmente pela carga tributária brasileira equivalente a trinta e cinco por cento do produto interno bruto. Neste segundo capítulo também são analisadas as principais patologias identificadas no planejamento tributário, assim como os dispositivos legais que devem ser observados pelos contribuintes que praticam este planejamento. Dentre os dispositivos, é destacado o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que autoriza a autoridade administrativa a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. O terceiro capítulo é destinado à elaboração de uma resposta ao problema da tese, problema este que é a suposta impossibilidade de construção de um juízo hipotético condicional (estrutura bipartida da norma jurídica) a partir do texto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. A conclusão se dá pela suposta impossibilidade pois resta comprovada a hipótese de que é possível sim construir uma norma jurídica que limita o planejamento tributário, porém a partir não apenas deste dispositivo isoladamente considerado. Isso porque, de uma forma geral, a resposta ao problema da pesquisa revela que, com fundamento nos planos semióticos sintático (teoria da norma tributária como um juízo hipotético condicional de estrutura bipartida), semântico (busca dos conteúdos dos signos utilizados pelo legislador no texto de direito positivo) e pragmático (verificação de como os signos são utilizados no

meio social, através dos julgados concernentes ao tema proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça) é possível a construção de uma norma antissimulação tributária (e não de uma “norma antielisão fiscal” como foi alcunhado o dispositivo).

Palavras-chave: Semiótica. Planejamento Tributário. Norma Jurídica. Simulação.

ABSTRACT

The present thesis aims to verify whether the Peircean semiotics, understood as the theory of signs, is an efficient tool to facilitate the construction of the general anti-avoidance tax rule based on the single paragraph of Article 116 of the Brazilian Tax Code (CTN), making tax planning impossible, which is conceived as the ordering of the activities of the taxpayer's tax liability in order to pay less taxes. In order to achieve this goal, through bibliographical research, the thesis contains three chapters that seek to answer the question initially proposed. The first chapter presents semiotics as a general theory of signs, explaining in detail how such a model can be applied to several areas of research, since syntactic, semantic and pragmatic semiotic plans allow the understanding of the process through which something works as sign of something else. The second chapter seeks to explain the reasons why the taxpayer searches to organize his activities with the purpose of paying less taxes, mainly driven by the Brazilian taxes which are equivalent to thirty five percent of the gross domestic product. This second chapter also analyses the main pathologies identified in tax planning, as well as the legal provisions that must be observed by taxpayers who do this kind of planning. Among the provisions, it is emphasized the single paragraph of Article 116 of the Brazilian Tax Code, which authorizes the administrative authority to disregard legal acts or business made by the taxpayer in order to conceal the occurrence of the taxable event. The third chapter is dedicated to the preparation of a response to the problem of the thesis, which is the supposed impossibility of building a conditional hypothetical judgment (bipartite structure of the law rule) based on the single paragraph of the Article 116 of the Brazilian Tax Code. The conclusion is drawn by this supposed impossibility, once the hypothesis that it is possible to build a law rule that limits tax planning has been proven, but not only from this provision considered in isolation. This is because, in general, the answer to the research problem reveals that, on the basis of semiotic syntactic plan (theory of tax law as a conditional hypothetical judgment of bipartite structure), semantic plan (searching of contents of the signs used by the legislator in law texts) and pragmatic plan (checking how signs are used in the social environment through the trial concerning the theme given by the Justice Supreme Court), it is possible to create an anti-simulation tax rule (and not an anti-avoidance tax rule as the provision has been named).

Keywords: Semiotics. Tax Planning. Legal Standards. Simulation.

RESUMEN

La presente tesis tiene por objetivo verificar si la semiótica peirceana, así entendida como teoría de los signos, es una herramienta capaz de posibilitar la construcción de una norma antielisión fiscal a partir del párrafo único del artículo 116 del Código Tributario Nacional de Brasil, que haga inviable la planificación tributaria, así entendida como la ordenación de las actividades del sujeto pasivo de la obligación tributaria con la intención de pagar menos tributo. Para lograr este objetivo, a partir de la investigación bibliográfica, la tesis se desarrolla a lo largo de tres capítulos que tratan de responder a la pregunta propuesta al comienzo. El primer capítulo presenta la semiótica como teoría general de los signos y explica en detalle cómo tal modelo puede utilizarse en las más diversas áreas de investigación, ya que los planos semióticos sintáctico, semántico y pragmático nos permiten comprender el proceso por el cual algo funciona como signo de alguna cosa. El segundo capítulo trata de explicar los motivos por los cuales el sujeto pasivo de la obligación tributaria busca organizar sus actividades con el objetivo de pagar menos tributos, impulsado principalmente por la carga tributaria brasileña, equivalente a un treinta y cinco por ciento del producto interno bruto. En este segundo capítulo también se analizan las principales patologías identificadas en la planificación tributaria, así como los dispositivos legales que deben observar los contribuyentes que practican esta planificación. Entre los dispositivos destaca el párrafo único del artículo 116 del Código Tributario Nacional, que le permite a la autoridad administrativa no considerar los actos o negocios jurídicos practicados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria con la intención de disimular que se produjo el hecho generador del tributo. El tercer capítulo se destina a la elaboración de una respuesta al problema de la tesis, un problema que es la supuesta imposibilidad de construir un juicio hipotético condicional (estructura bipartita de la norma jurídica) a partir del texto del párrafo único del artículo 116 del Código Tributario Nacional. La conclusión se produce por la supuesta imposibilidad, pues queda comprobada la hipótesis de que sí es posible construir una norma jurídica que limite la planificación tributaria, pero a partir no solo de este dispositivo considerado aisladamente. Esto se debe a que, de forma general, la respuesta al problema de la investigación revela que, con fundamento en los planos semióticos sintáctico (teoría de la norma tributaria como un juicio hipotético condicional de estructura bipartita), semántico (búsqueda de los contenidos de los signos utilizados por el legislador en el texto de derecho positivo) y pragmático (verificación de

cómo los signos se utilizan en el medio social, a través de los juicios concernientes al tema proferidos por el Superior Tribunal de Justicia) es posible la construcción de una norma tributaria antisimulación tributaria (y no de una "norma antielusión fiscal", como fue apodado el dispositivo).

Palabras clave: Semiótica. Planificación Tributaria. Norma Jurídica. Simulación.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 O DIREITO É LINGUAGEM - SEMIÓTICA APLICADA AO DIREITO	21
2.1 SEMIOLOGIA E SEMIÓTICA – APROXIMAÇÕES E DIFERENÇAS	22
2.1.1 Signo, objeto e interpretante	27
2.2 SEMIÓTICA COMO CIÊNCIA DA LINGUAGEM	31
2.3 OS PLANOS SEMIÓTICOS DA LINGUAGEM – SINTÁTICA, SEMÂNTICA E PRAGMÁTICA.....	34
2.3.1 O plano sintático.....	35
2.3.2 O plano semântico	37
2.3.3 O plano pragmático.....	40
2.4 A INFLUÊNCIA DA SEMIÓTICA NAS FASES DO PENSAMENTO FILOSÓFICO – DA FILOSOFIA DA CONSCIÊNCIA À FILOSOFIA DA LINGUAGEM E À VIRADA PRAGMÁTICA DA FILOSOFIA	42
2.4.1 A filosofia transcendental ou filosofia da consciência e a concepção tradicional da linguagem – de Platão a Husserl	43
2.4.2 A Filosofia da linguagem (filosofia analítica da linguagem)...	52
2.4.2 Filosofia pragmática (virada pragmática da filosofia).....	60
2.5 DIREITO E LINGUAGEM – SEMIÓTICA JURÍDICA E SUAS DIMENSÕES	66
2.5.1 Semiótica jurídica.....	66
2.5.2 A sintaxe do direito	70
2.5.3 A semântica do direito	77
2.5.4 A pragmática do direito.....	80
3 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS PATOLOGIAS – A INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001.....	85
3.1 O HISTÓRICO INTERESSE PELA “ECONOMIA DE TRIBUTOS”	85
3.2 EVASÃO E ELISÃO FISCAL – A BUSCA PELA DEFINIÇÃO DOS CONCEITOS	88
3.2.1 Evasão fiscal.....	89
3.2.2 Elisão fiscal	97
3.2.3 Elusão fiscal	106

3.3 A INTERPRETAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS PELO SUJEITO PASSIVO – TEORIAS E PATOLOGIAS	107
3.3.1 A teoria da estrita legalidade: a autonomia da vontade do contribuinte e a utilização de negócio jurídico indireto.....	109
3.3.2 A teoria da análise econômica da conduta do contribuinte – teoria do abuso de direito e outras patologias	117
3.3.2.1 O abuso de direito	122
3.3.2.2 Fraude à lei.....	130
3.3.2.3 Simulação e dissimulação	136
3.4 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN	145
3.4.1 A Lei complementar 104/2001 e a inserção do parágrafo único no artigo 116 do CTN – opção por uma “Norma Geral Antielisiva”?	146
3.4.2 A (frustrada) tentativa de regulamentação do dispositivo ...	155
3.4.3 A (Im)possibilidade de construção de um juízo hipotético condicional (norma jurídica) apenas a partir do parágrafo único do artigo 116 do CTN.....	158
3.4.4 Demais dispositivos legais atinentes à matéria	160
4 EXISTE NORMA GERAL ANTELISÃO FISCAL?.....	175
4.1 O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO – INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	175
4.2 CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DA NORMA “ANTELISÃO” FISCAL COM BASE NOS PLANOS SEMIÓTICOS	179
4.2.1 Sintaxe da elisão fiscal	182
4.2.2 Semântica da elisão fiscal	185
4.2.3 Pragmática da elisão fiscal	195
4.3 A NORMA ANTISSIMULAÇÃO FISCAL BRASILEIRA – OPÇÃO POR UMA NORMA GERAL ANTISSIMULAÇÃO E SUA (DES)NECESSIDADE	212
CONCLUSÕES	219
REFERÊNCIAS.....	223

1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa gira em torno do tema planejamento tributário, assim entendido como as formas que possui o sujeito passivo da obrigação tributária de economizar tributos. Esta economia de tributos pode, inegavelmente, ser resultado de condutas que são permitidas em lei mas também ser atingida mediante a adoção de práticas que são vedadas pelo direito positivo. Apesar de esta economia de tributos ser algo inerente à relação jurídica entre sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, não é possível se saber ao certo qual a origem histórica do desejo de se submeter a tributação mais vantajosa.

Com este histórico, à medida que o Estado passou a identificar algumas das condutas padrão dos contribuintes, a legislação brasileira (seja em nível municipal, estadual ou federal) passou a prever e a rechaçar uma série de condutas indesejáveis destes, realizadas com o intuito de pagar menos tributos, estabelecendo tratamentos diferenciados para estes atos praticados. Porém não havia no direito positivo brasileiro uma norma geral cujo objetivo fosse o de identificar a conduta indesejável do sujeito passivo com o intuito de contornar a tributação ou pagar menos tributos, para ser aplicada em todas as esferas e para todas as espécies tributárias. Sequer as aqui chamadas “condutas indesejáveis” estavam mapeadas, o que supostamente dificultava à autoridade administrativa desconsiderar estes atos e conferir-lhes o correto tratamento tributário.

Assim, com o objetivo de colocar fim a este problema, em 10 de janeiro de 2001 foi publicada a Lei Complementar 104, que adicionou um parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação: “Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”. Tal dispositivo foi apelidado de “norma geral antielisão fiscal”, porque consistia na inovação de conferir poderes à autoridade administrativa para desconsiderar atos lícitos (elisão fiscal) praticados pelo sujeito passivo com o objetivo de economizar tributos.

Entretanto, com o passar dos anos não houve a publicação da “lei ordinária” que regulamentaria o dispositivo, prevendo as situações que poderiam ser desconsideradas e o procedimento a ser observado pela autoridade administrativa para proceder à desconsideração destes atos. Estava aberto o espaço para o embate doutrinário acerca da auto-

aplicabilidade ou não da “norma geral antielisão fiscal”, já que ausente a lei ordinária regulamentadora. Já se passaram mais de quinze anos desde a inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional e, até o presente momento, não foi publicada lei tendente a regulamentar o dispositivo.

O problema a ser investigado, portanto, consiste em verificar se é possível formular a estrutura da “norma geral antielisão fiscal” (ou das normas antielisão fiscal no plural, já que um mesmo texto de direito positivo pode permitir a construção de mais uma norma) diante da inexistência da lei ordinária para regulamentação do dispositivo legal.

A hipótese levantada foi a de que existe uma ou até mesmo mais de uma norma jurídica que limita o planejamento tributário, apesar da inexistência da lei ordinária mencionada no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e que a semiótica seria o instrumento hábil a viabilizar a construção desta norma jurídica ou destas normas jurídicas.

O objetivo geral, portanto, consiste em verificar se, diante da ausência da lei prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, existe uma norma jurídica que limite a autonomia da vontade dos contribuintes ao efetuar planejamento tributário. Como objetivos específicos, aponta-se: (i) verificar a relação entre semiótica e direito, bem como a influência que aquela exerce sobre este; (ii) identificar as barreiras que surgem em decorrência da ausência da lei prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e quais textos de direito positivo (na Constituição, no Código Civil e no próprio Código Tributário Nacional) são essenciais à construção de uma norma jurídica que limita o planejamento tributário e (iii) desenvolver uma teoria da norma jurídica que limita o planejamento tributário, com base nos planos semióticos da sintaxe, semântica e pragmática.

Partiu-se da premissa que, pela inexistência da lei ordinária prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (“observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”), tornar-se-ia impossível a construção da norma antielisão tributária com sua estrutura hipotético-condicional $H \rightarrow C$. No entanto, vislumbrou-se a hipótese de que a semiótica, como teoria geral dos signos, é capaz de permitir a análise detalhada do conteúdo semântico de cada um dos vocábulos utilizados nos textos de direito positivo, autorizando com mais segurança a construção de uma norma antielisão fiscal em seu nível sintático. De igual forma, a pragmática, terceiro nível ou plano da semiótica, possibilitaria a verificação empírica de como os

usuários dos signos se relacionam com estes, ou seja, permitiria identificar como os intérpretes estão construindo e aplicando a norma antielisão fiscal para, a partir desta análise, sugerir-se a proposta de norma geral antielisão.

A relevância do tema se dá, portanto, pelo fato de que será possível formular um pensamento em torno da construção de sentido da norma geral antielisão e até mesmo a verificação se existe mais de uma norma antielisão, tudo isso com o auxílio dos planos semióticos da sintática (sintaxe), semântica e pragmática, o que representa também o ineditismo.

Com o intuito de alcançar este objetivo de verificar se, diante da ausência da lei prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN, existe uma norma geral antielisão fiscal, no primeiro capítulo apresentar-se-á a semiótica, como teoria geral dos signos. A presença de um capítulo destinado à semiótica se justifica na medida em que se trata de teoria estudada na filosofia, sendo necessária uma abordagem mais extensa de modo a entrelaçar a teoria geral dos signos com o direito.

Inicia-se apresentando a obra de Charles Sanders Peirce, considerado o “pai” da semiótica. A semiótica de matriz peirceana é considerada como uma teoria geral dos signos e estuda como um signo representa alguma coisa (o objeto) para o intérprete. É baseada na tríade do signo ou representamen (uma palavra, por exemplo), o objeto que se visa a representar e o interpretante (que é a representação que o signo promove na mente do intérprete). Como a linguagem é um sistema de signos, este capítulo ocupar-se-á também em correlacionar a semiótica com a linguagem, abordando-se o pensamento de Charles Morris. Foi este autor que estabeleceu que a linguagem estaria segmentada em três planos semióticos, o sintático, o semântico e o pragmático.

Prosseguindo, também no primeiro capítulo será efetuada a correlação destes planos semióticos com o direito. Entendendo-se a sintaxe como a relação dos signos entre si, a semântica como relação entre o signo e o objeto e a pragmática como o plano que se ocupa da relação dos signos com os intérpretes, a sua transposição para o direito foi efetuada após a explicação da influência da semiótica nas fases do pensamento filosófico. Com efeito, verificou-se que a semiótica foi um elemento determinante na consolidação da filosofia da linguagem e na virada pragmática da filosofia. Nesta abordagem foram utilizadas obras de Ludwig Wittgenstein.

A última parte do primeiro capítulo será destinada a, efetivamente, aplicar a semiótica no direito, o que se tem chamado de semiótica jurídica. Como o direito é linguagem, verificar-se-á se é

possível utilizar a semiótica com o objetivo de analisar o que o texto de direito positivo representa (ou seja, conferir sentido ao texto de direito positivo). No plano sintático da semiótica jurídica está a estrutura bipartida da norma jurídica em um juízo hipotético-condicional a partir dos enunciados prescritivos. O plano semântico se ocupa com o preenchimento da norma jurídica com os significados dos símbolos utilizados. Por fim, a incumbência do plano pragmático, na semiótica jurídica, é identificar como os sujeitos vêm se utilizando da linguagem, ou seja, como vêm conferindo sentido ao texto dentro da realidade social que se apresenta.

No segundo capítulo, o enfoque será dado ao estudo do planejamento tributário, assim entendido como as condutas que o sujeito passivo da obrigação tributária realiza com o objetivo de pagar menos ou não pagar tributos. Uma parte introdutória foi destinada à diferenciação entre elisão e evasão fiscal, qualificadas pela licitude ou ilicitude dos atos praticados pelo contribuinte com este objetivo.

Também no segundo capítulo são apresentadas as patologias que supostamente podem contaminar o planejamento tributário, como negócio jurídico indireto, abuso de direito, abuso de formas e fraude à lei. Foram alguns excessos cometidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária, dentro do exercício da autonomia da vontade, que acabaram justificando a vontade do legislador em estabelecer uma norma geral antielisão fiscal, exteriorizada no ano de 2001 com a inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional. É neste capítulo que será colocado o problema, que consiste na necessidade ou não de uma lei ordinária para regulamentar referido dispositivo, conforme previsto em seu próprio texto.

Para tanto, já que uma norma jurídica não é construída a partir de apenas um dispositivo atomicamente considerado, serão verificados outros textos de direito positivos que podem ser úteis na construção da norma geral antielisão, como o artigo 167 do Código Civil, o artigo 72 da Lei nº 4.502/64, o artigo 108 do Código Tributário Nacional, o artigo 150, inciso I da Constituição Federal, os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional e os artigos 3º, inciso I e 150, inciso IV da Constituição Federal. Serão efetuados testes para verificar se estes dispositivos são úteis ou não na construção da norma geral antielisão fiscal.

O terceiro capítulo será destinado à tentativa de construção da norma geral antielisão fiscal a partir do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Para tanto, referido dispositivo legal será analisado sob a ótica dos planos semióticos da sintaxe, da semântica e

da pragmática. Objetiva-se, assim, comprovar que é possível construir uma norma antielisão fiscal (estrutura bipartida em um juízo hipotético-condicional – nível sintático), não geral, saturada de significados (nível semântico), verificando-se se e como vem sendo aplicada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (nível pragmático).

No recorte proposto, analisando-se a semiótica da norma antielisão fiscal, será efetuada uma proposta de construção de sentido de uma norma geral e abstrata antissimulação tributária.

O interesse no tema se deve a uma multiplicidade de fatores. Um deles, sem sombra de dúvidas, é o interesse pessoal da autora pela temática do planejamento tributário tendo em vista o exercício da advocacia tributária há cerca de dez anos. Nesse período, a inquietação foi trazida não apenas pelos aspectos práticos da aplicação efetiva do instrumento do planejamento tributário no dia-a-dia dos contribuintes mas também pela continuidade da ausência da “lei ordinária” prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. No ano de 2016, destaca-se, completa-se quinze anos da existência do dispositivo inserido pela Lei Complementar nº 104/2001 e da ausência da lei regulamentadora.

2 O DIREITO É LINGUAGEM - SEMIÓTICA APLICADA AO DIREITO

O homem é um animal que se comunica. Por certo, não é o único. O que diferencia a comunicação humana da comunicação estabelecida entre outros animais é que ele, o homem, se utiliza da linguagem verbal para estabelecer comunicação. A linguagem verbal representa um conjunto de signos necessários para que esta comunicação se estabeleça entre o emissor e o receptor da mensagem.

A linguagem é, portanto, um conjunto de convenções adotadas pela sociedade para que seja possibilitada esta comunicação (OERTZEN, 2005, p. 13).

E se o homem não é o único animal que se comunica, também não é o único que se utiliza de signos. Mas é com a civilização humana que estes adquirem complexidade, posto que é nesta que são utilizados na fala, na escrita, na arte, nos instrumentos de comunicação humana (MORRIS, 1976, p. 9). Através das convenções sógnicas previamente estabelecidas é que é possível que emissor e receptor troquem mensagens e, ademais, que sejam compreendidas. É através destas, logo, que estabelecem comunicação.

A comunicação, porém, não é efetuada apenas através da linguagem verbal, ou seja, através da fala. A comunicação pode se dar através de imagens (um *outdoor*, por exemplo), de sons (código *Morse*), de sinais (hieróglifos, libras), de luzes (o sistema de iluminação do carro, por exemplo – vermelho, freada; branco, marcha-a-ré; amarelo, direções direita e esquerda) (SANTAELLA, 1983, p. 10). São as cores do semáforo que comunicam a necessidade de parar, de atenção ou de prosseguir. E até mesmo a cor de uma fumaça, branca ou preta, pode anunciar se a Igreja Católica já tem o seu novo líder.

E com o direito não é diferente. O direito é também linguagem na medida em que pode ser entendido como um conjunto de convenções adotadas pela sociedade que possibilita uma comunicação. E sendo o direito linguagem, há duas ciências correlatas que adotaram a linguagem como objeto de estudo, a semiologia e a semiótica e que estão aptas a proporcionar uma análise cujo objeto seja o direito.

Este capítulo objetiva, em um primeiro momento, introduzir o leitor a estas duas teorias. Posteriormente, visa a identificar o direito como uma forma de linguagem, com seus próprios signos e códigos e, em um terceiro momento, fará a correlação entre a semiótica (em especial os seus planos semântico, sintático e pragmático) e o direito, demonstrando ser plenamente possível a conjunção das duas realidades.

2.1 SEMIOLOGIA E SEMIÓTICA – APROXIMAÇÕES E DIFERENÇAS

Muito se discute acerca (e muito se confunde sobre) semiótica e semiologia. Seriam ambas a mesma ciência, apenas com nomes diferentes? Apesar de, desde 1969, convencionar-se que estes dois termos seriam sinônimos (COUTO, 1983, p. 27), será mesmo que tratariam do mesmo assunto? Qual seu objeto de estudo? Há diferenças? Há semelhanças? Quais seriam elas?

Segundo Lúcia Santaella, as confusões são originadas em especial pelo fato de que a semiótica possui uma gênese tríplice, nos Estados Unidos, na União Soviética e na Europa Ocidental. Destaca a autora que, apesar de estas primeiras sementes terem germinado em lugares tão distantes entre si geograficamente, a proximidade do período temporal induz à inquietação em torno da procura do que a autora chama de “consciência semiótica”. (SANTAELLA, 1983, p. 15)

Na Europa, foi o suíço Ferdinand de Saussure (1857-1913) quem estudou profundamente a língua, sendo considerado hoje como o fundador da linguística. O objetivo do estudo incessante do linguista era o de formular leis linguísticas (HÉNAULT, 2006, p. 16), sendo que o seu Curso de Linguística Geral é uma obra póstuma, publicada em 1915 por dois alunos seus, C. Bally e Albert Sechehaye (HÉNAULT, 2006, p. 21).

Relata-se que, por mais que as contribuições do mestre genebrino tenham sido vastas e de suma importância, o seu trabalho foi ignorado e subestimado por muitos anos, como acontece com a maioria dos gênios. De fato, seu trabalho passa a ter notoriedade a partir de 1941, quando a Sociedade Linguística de Genebra passa a lançar a publicação anual “Cahiers Ferdinand de Saussure”. Poucos anos após, em 1945, C. Lévi-Strauss publicou a obra “L’Analyse structurale en linguistique”, baseada nas teorias construídas anos antes por Saussure. Porém, apenas na década de 70 é que, efetivamente, o trabalho do linguista passa a ser lido, relido e revisitado, ganhando força na fundamentação de muitas pesquisas, quer para enaltecê-lo, quer para criticá-lo. (HÉNAULT, 2006, p. 32-34)

A teoria construída por Ferdinand de Saussure (embora ele mesmo não utilizasse a expressão “teoria”, mas sim “sistema” e “leis”) é denominada de semiologia, ciência que analisa os signos dentro da vida social. Anne Hénault destaca a utilização do termo “semiologia” pelo

próprio Saussure para designar o sistema por ele desenvolvido, fato este documentado em seu póstumo Curso de Linguística Geral¹:

O aparecimento do termo “semiologia” no CLG [Curso de Linguística Geral] (p. 33) é muito emblemático por causa de sua inclusão no campo da psicologia; tanto mais que, em algumas de suas notas, Saussure apresenta a semiologia sobretudo como um elo entre a psicologia e a lingüística [...] (HÉNAULT, 2006, p. 40)

O estudo da linguagem verbal efetuado por Saussure é baseado em dicotomias, destacando-se as dicotomias língua/fala; sintagma/paradigma; significado/significante; diacronia/sincronia (COUTO, 1983, p. 27).

Como se verifica, a semiologia tem matriz na linguagem verbal. Analisa os signos lingüísticos no contexto social, fazendo inclusive parte da psicologia social. Os trabalhos do suíço influenciaram muitos estudos posteriores na Europa, dentre eles destacam-se as produções de Roland Barthes, Émile Benveniste, Julia Kristeva, Louis Hjelmslev e Roman Jakobson (COUTO, 1983, p. 20-21).

Outro nome de suma importância no desenvolvimento da consciência semiótica é o do norte-americano Charles Sanders Peirce (1839-1914). Cientista por excelência, a vida de Peirce foi dedicada ao estudo das mais variadas ciências: química, biologia, geologia, filosofia, história. Tornou-se, no estudo das ciências exatas, naturais, físicas ou psíquicas, um lógico das ciências. Aliás, grande foi sua contribuição para que a lógica passasse a ser considerada como ciência, pois foram nove estudos sobre lógica apresentados à comunidade acadêmica e científica entre os anos de 1867 (por ocasião de sua nomeação como membro da Academia Americana de Ciências e Artes) e 1877 (quando nomeado para a Academia Nacional de Ciências). (SANTAELLA, 1983, p. 16-19)

O contraponto de Peirce à teoria de Ferdinand de Saussure² reside no fato de que a teoria peirceana se apresenta muito mais generalizada. Não se ocupa, portanto, apenas com a linguagem verbal, mas sim com toda e qualquer modalidade de linguagem. Para evitar confusões,

¹ No mesmo sentido, Hildo Honório Couto destaca que “o lingüista Ferdinand de Saussure propôs uma teoria geral dos signos, da qual a lingüística faria parte. Chamou-a ‘semiologia’”. (COUTO, 1983, p. 20)

² Hildo Honório do Couto destaca que Peirce e Saussure não conheceram a obra um do outro. (COUTO, 1983, p. 27)

costuma-se³ diferenciar estas duas importantes vertentes nomeando Semiologia a teoria saussuriana e Semiótica⁴ a desenvolvida por Charles Peirce.

A semiótica de matriz peirceana pode ser definida como “a ciência dos sistemas de signos. [...] a ciência dos códigos ou das linguagens” (COUTO, 1983, p. 18). Como seria praticamente uma ciência “neutra”, a semiótica (via de regra) estará associada a outras disciplinas, dado que a linguagem adotada por estas ciências é o objeto de estudo da semiótica (por exemplo, a linguística⁵ e a lógica⁶). E é neste ponto que reside talvez um dos maiores mistérios da semiótica: a linguagem da ciência é objeto de estudo da semiótica e, ao mesmo tempo, a ciência (enquanto linguagem) também é objeto da semiótica. Seria, portanto, um círculo vicioso, um processo de autopoiese⁷ infinita.

Peirce desenvolveu suas próprias categorias filosóficas, estabelecendo que o primeiro estágio ou categoria seria a Fenomenologia. Na segunda categoria, as ciências normativas: Estética, Ética e Semiótica ou Lógica. Por fim, no último estágio estaria a Metafísica (SANTAELLA, 1983, p. 27-29).

E após dedicar trinta anos de sua vida ao estudo da Fenomenologia, o cientista desenvolveu uma síntese de três categorias fundamentais existentes em qualquer fenômeno, seja da fisiologia, psicologia, física: (i) qualidade (primeiridade); (ii) relação ou reação

³ A separação em “semiologia” e “semiótica” não é unanimidade. Veja-se, por exemplo, que em seu “História concisa da semiótica”, Anne Hénault opta por deixar de fora toda a produção teórica de Charles Peirce, pai da semiótica e não da semiologia, embora sua obra traga “semiótica” no seu título. (HÉNAULT, 2006, p. 11)

⁴ O termo “semiótica”, por óbvio, não surgiu com o desenvolvimento da teoria de Charles Sanders Peirce. Sua origem é grega e era utilizado como termo para designar um dos ramos da medicina que se ocupava com a diagnose e a prognose através de sinais (signos). (COUTO, 1983, p. 19)

⁵ “Pelo menos desde Saussure é um ramo da semiótica, já que estuda um tipo especial de signos, signo verbal” (COUTO, 1983, p. 21)

⁶ “Para Peirce semiótica é simplesmente um sinônimo de lógica. Entretanto, os praticantes da lógica se consideram antes filósofos e/ou matemáticos do que semioticistas” (COUTO, 1983, p. 22)

⁷ Sobre a autopoiese, Niklas Luhmann destaca que “entende-se por *autopoiesis*, que o sistema se produz a si mesmo, além de suas estruturas” (2009, p. 120) e que “No conceito de *autopoiesis* a produção consiste em produzir-se a si mesmo” (2009, p. 121/122).

(secundidade) e (iii) representação (terceiridade) (SANTAELLA, 1983, p. 36-38).

A primeira categoria, primeiridade, “corresponde ao acaso, originalidade irresponsável e livre” (SANTAELLA, 1983, p. 39). Seria, portanto, uma possibilidade (COUTO, 1983, p. 29). A segunda, secundidade, “corresponde à ação e reação dos fatos concretos, existentes e reais” (SANTAELLA, 1983, p. 39), ou seja, seria um efeito. E a terceira “é uma espécie de regra à qual os fatos (secundidade) futuros se conformarão. É, conseqüentemente, uma lei geral” (COUTO, 1983, p. 29).⁸

É a terceiridade que está relacionada ao pensamento em signos, se traduzindo como uma forma de correlação ou mediação: “[...] para conhecer e compreender qualquer coisa, a consciência produz um signo, ou seja, um pensamento como mediação irrecusável entre nós e os fenômenos” (SANTAELLA, 1983, p. 51). O signo, portanto, é um primeiro. O objeto representado, um segundo. E o interpretante, um terceiro.⁹ Trata-se de uma relação triádica onde cada um dos elementos tem papel importante.

Eduardo Bittar (2008, p. 27) explica esta tríade peirceana (já que são muitas as tríades de Charles Sanders Peirce) da seguinte forma:

A tríade que caracteriza o signo peirceano apresenta a seguinte configuração interna: um representamen (r), um primeiro, que está para alguma coisa (c), um segundo, formando um interpretante (i) para alguém. O representamen (r) é qualquer existente primeiro (ser, situação, coisa, valor, conceito...) que possa colocar-se substitutivamente no lugar de outro existente segundo (c), ou seja, de outro ser, de outra segunda ordem (situação, conceito, sujeito, coisa, valor..), fundando uma significação complexa

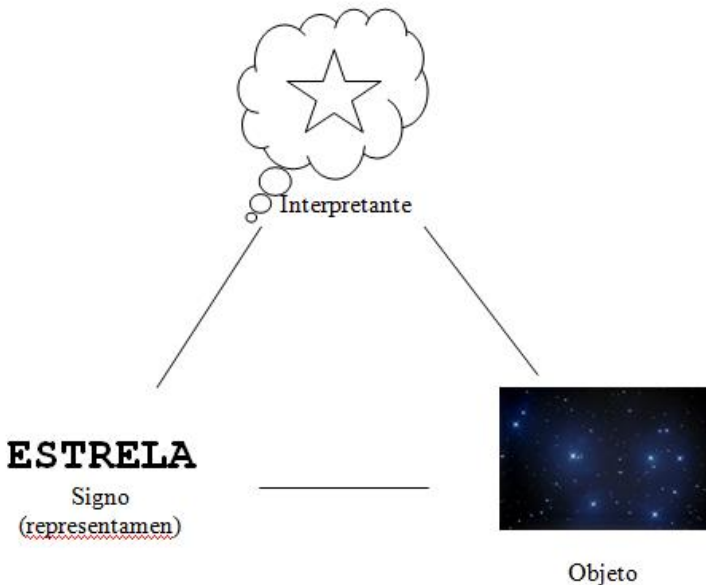
⁸ Observa-se que Charles Sanders Peirce tinha uma obsessão pela divisão triádica de todo objeto de estudo. Tal afirmativa pode ser confirmada pelo seguinte trecho de sua obra *Semiótica*: “369. Foi Kant, o rei do pensamento moderno, quem primeiro observou a existência, na lógica analítica, das distinções tricotômicas ou tripartidas. E realmente assim é; durante muito tempo tentei arduamente me convencer de que isso pertencia mais ao reino da imaginação, porém os fatos realmente não permitem este enfoque do fenômeno. [...]” (PEIRCE, 2010, p. 9).

⁹ “Dessa forma, a primeiridade é o signo, a secundidade é a coisa significada e a terceiridade é a cognição produzida na mente” (MENDES, 2008, p. 14).

psíquica ou mental (i) para um sujeito determinado.

A título de exemplificação desta tríade, tome-se como exemplo a palavra ESTRELA, junção de sete letras, E + S + T + R + E + L + A. A palavra estrela é o signo, ou seja, o representamen, que busca representar os elementos celestes brilhantes que se vê no céu em uma noite sem nuvens. Quando a palavra ESTRELA é utilizada, o intérprete (o homem, por exemplo) promove uma interpretação, que é chamada de interpretante. Esta interpretação é uma forma contendo cinco pontas, conforme ilustração a seguir:

Figura 1 – Estrela



Fonte: elaborada pela autora

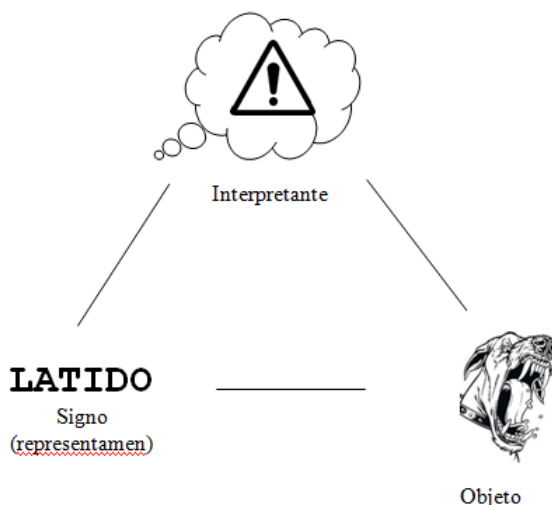
Desta forma, o signo ou representamen é algo que representa alguma coisa (objeto) que não pode estar ali, é algo que representa alguma coisa. O signo cria, na mente do intérprete, um sinal equivalente (ou um signo melhor desenvolvido), que é o interpretante do primeiro signo.

Devido à sua importância, estas três categorias fundamentais do pensamento serão analisadas a seguir.

2.1.1 Signo, objeto e interpretante

Segundo Tárek Moysés Moussallem, os signos representam o mundo físico, tratando-se de convenções adotadas pelos homens com este objetivo (MOUSSALLEM, 2006, p. 2). Há visões mais generalistas, defendendo que o signo não necessariamente representa algo para um ser humano (SANTAELLA, 2000, p. 12), mas sim representa alguma coisa. O latido de um cão pode funcionar como um signo de perigo para um gato, fazendo-o fugir.

Figura 2 – Signo, objeto e interpretante



Fonte: elaborada pela autora

Há alguns estudos que quando exemplificam o papel do signo (para se evitar os termos “conceito” e “definição”) costumam utilizar o célebre quadro pintado pelo artista René Magritte. Nesta obra, o pintor retrata um cachimbo, escrevendo logo abaixo da imagem a frase “Ceci n’est pas une pipe” ou “isto não é um cachimbo”. Em um primeiro contato, pode parecer estranho que, efetivamente, não se trate de um cachimbo, todavia após uma reflexão já é possível concluir: realmente não se trata de um cachimbo, mas sim de um quadro onde existe a representação de um cachimbo. Nas palavras de Lúcia Santaella, o signo “nunca é completamente adequado ao objeto, não se confunde com ele nem pode prescindir dele”¹⁰ (SANTAELLA, 2000, p. 23).

Um representamen, na visão de Charles Peirce, representa alguma coisa, representa o objeto. Segundo o autor, o signo dá uma idéia do que seja o objeto, sendo que esta ideia é algo que costuma se repetir e não uma ideia nova a cada instante (PEIRCE, 1975, p. 94). Falando em outras palavras, para Peirce o signo seria dotado de uma certa regularidade, na medida em que costuma representar determinado objeto com frequência, já que está relacionado com a memória de quem utiliza o signo como representamen de um objeto:

305. Um signo, ou representação, que se refere a seu objeto não tanto em virtude de uma similaridade ou analogia qualquer com ele, nem pelo fato de estar associado a caracteres gerais que este objeto acontece ter, mais (sic) sim por estar numa conexão dinâmica (espacial inclusive) tanto com o objeto individual, por um lado, quanto, por outro lado, com os sentidos ou a memória da pessoa a quem serve de signo. (PEIRCE, 2010, p. 74)

Com efeito, a partir de exemplos é possível perceber esta conclusão do autor: a palavra maçã é utilizada para designar uma fruta, doce, de cor geralmente vermelha ou verde, motivo pelo qual M-A-Ç-Ã é o signo para tal objeto (fruta, doce, de cor geralmente vermelha ou verde). O signo, portanto, exerce uma função mediadora entre o objeto e o interpretante.

Para Lúcia Santaella, o fato de um signo referir-se a um objeto não depende de uma interpretação particular. Para ela, trata-se de uma

¹⁰ Esta nem sempre foi a concepção aceita sobre o signo. Uma concepção mais antiga, chamada de mágica, entendia que “a palavra é a coisa e a coisa é a palavra”. (COUTO, 1983, p. 20)

característica intrínseca de cada signo, de produzir um interpretante independentemente de este interpretante ser produzido ou não. Seria como uma condição inata do signo, a de significar determinado objeto. Por este motivo, anota que “não se pode tomar a expressão ‘efeito que se produz numa mente’ como explicativa do interpretante, mas sim o contrário” (SANTAELLA, 2000, p. 24/25).

Para Humberto Eco, o signo está relacionado com interpretação, com inferência, com a conclusão “se a, então b” e “acontece só quando uma expressão é imediatamente envolvida numa relação triádica, na qual o terceiro termo, o interpretante, gera automaticamente uma nova interpretação, e assim até o infinito” (ECO, 1991, p. 13). O signo é uma representação, sua fórmula pode ser traduzida como “A representa B para C” (COUTO, 1983, p. 32). Na ilustração anterior, o latido do cão (A) representa perigo (B) para o gato (C).

O processo através do qual algo funciona como signo é chamado de “semiose”. Em geral, considera-se que este processo envolve três fatores: “aquilo que funciona como signo [veículo do signo], aquilo a que o signo se refere [designatum], e o efeito sobre um intérprete em virtude do qual a coisa em questão é um signo para este [interpretante]” (MORRIS, 1976, p. 13). Vê-se, portanto, que Morris chama de “designatum” o “objeto” de Peirce.

Quanto à classificação dos signos, Charles Peirce enumera três grandes categorias principais, identificando que os signos podem ser ícones, indicadores ou símbolos. Na “Introdução e nota dos tradutores” à obra *Semiótica e Filosofia de Charles Peirce*, os tradutores resumem as mencionadas categorias de signos:

1. ícones – signo que se assemelha àquilo que significa, da forma como a fotografia se assemelha ao objeto fotografado; o ícone é um sinal que se refere ao objeto que denota, em virtude de certas características que lhe são próprias.
2. indicadores – signo cujo significado esclarece mediante efeitos que seu objeto nele produz, como a sombra pode ser um “indício” da posição do Sol; o indicador é sinal que se refere ao objeto que denota em virtude do fato de que é realmente afetado pelo objeto.
3. símbolos – signo que se associa a objetos graças a convenções especiais, tal como se dá com as palavras; o símbolo é o signo que se transforma

em signo porque como tal é entendido. (PEIRCE, 1975, p. 27/28)

Em termos práticos e exemplificativos de tal classificação, tem-se que signos ícones são aqueles que mais se aproximam do objeto em termos de identidade. São exemplos de ícones as fotografias e pinturas. Os signos índices são aqueles que representam indícios do objeto e permitem que o objeto seja praticamente intuído a partir dele. Tem-se signos indicadores, por exemplo na fumaça, que é índice (indicadora) de fogo. Por fim, signos símbolos são aqueles submetidos a convenções culturais que os tornam símbolo de determinado objeto com o passar do tempo, como é o caso das palavras (convencionou-se chamar de manga a fruta, doce, de polpa amarela).

O signo possui um elemento sensorial, chamado de significante (também denominado de expressão), e um elemento abstrato, denominado significado (ou conteúdo). A expressão se caracteriza por um dado sensorial sonoro (quando falado) ou um dado sensorial gráfico (quando escrito). O conteúdo ou significado está relacionado à carga cultural que tal significante carrega. (COUTO, 1983, p. 39)

Conforme delineado nas linhas anteriores, é um mediador entre o objeto e o interpretante. Na medida em que o objeto não pode estar “ali”, o signo atua como uma representação do objeto. E no que concerne ao interpretante, Umberto Eco (2014, p. 58) relata que “o interpretante não é o intérprete [...]. O interpretante é aquilo que assegura a validade do signo mesmo na ausência do intérprete”.

Porém, um signo pode ter mais de um objeto. Lúcia Santaella exemplifica, citando Charles Peirce, o signo “cabo”. Efetivamente, ao pronunciar a palavra “cabo”, não é possível saber de imediato se significa um posto de hierarquia militar, o acidente geográfico que é uma ponta de terra que entra em direção ao mar ou um elemento através do qual se segura um objeto ou instrumento. (SANTAELLA, 2000, p. 34)

A ênfase conferida a cada um dos elementos (ao signo, ao objeto ou ao interpretante) modificará a natureza da relação: “[...] se o primeiro correlato é enfatizado, a relação é de significação ou representação; se o segundo é posto em evidência, a relação é de objetivação e se o terceiro é enfatizado, tem-se uma relação de interpretação.” (SANTAELLA, 2000, p. 17).

Daí se percebe que todos os três elementos da tríade possuem igual importância apesar de seus diferentes papéis. É possível, inclusive, observar esta relação sob três prismas diferentes, ora conferindo ênfase

ao signo, ora dando destaque ao objeto e também enaltecendo o interpretante.

2.2 SEMIÓTICA COMO CIÊNCIA DA LINGUAGEM

Linguagem é um sistema de signos. Código é um sistema de signos. Então, em um primeiro momento, linguagem e código seriam termos equivalentes, podendo ser considerados como sinônimos (linguagem = código). A diferença que existe entre código e linguagem reside na utilização destas palavras para designar determinadas realidades, que podem se mostrar um pouco diferentes.

A palavra código é usualmente adotada em teoria da informação como um conjunto de elementos e regras de combinação destes elementos (COUTO, 1983, p. 60). Apresenta-se como um sistema de signos muito específico, voltado para a análise de como estes elementos podem ser combinados de forma que emissor e receptor troquem mensagens. Como se trata de um conjunto de elementos e regras, o código pode ser considerado como estático. O alfabeto é um exemplo de código.

Já a expressão linguagem, não deixando de se apresentar também como um sistema de signos, vai um pouco mais além, na medida em que conta com o elemento humano na sua definição. Com efeito, linguagem pode ser entendida como “um sistema de signos armazenados no cérebro dos membros de uma coletividade, do qual eles se servem para enviar e receber mensagens”¹¹. (COUTO, 1983, p. 60)

A linguagem possui um viés psicológico, na medida em que é considerada como um sistema de signos utilizado por uma coletividade para se comunicar, considerando que este sistema de signos está armazenado no cérebro das pessoas. Isto porque os signos são exatamente “concepções pactuadas das quais o homem (como ser cultural que é) compartilha, ao nascer em um mundo cultural” (MOUSSALLEM, 2006, p. 2).

E a semiótica aparece como “uma linguagem para falar acerca dos signos” (MORRIS, 1976, p. 19), já que a “linguagem cotidiana é especialmente pobre de recursos para se falar sobre a língua, e é tarefa

¹¹ Segundo Louis Hjelmslev (2013, p. 49), “O fato de que uma linguagem é um sistema de signos parece ser uma proposição evidente e fundamental que a teoria [da linguagem] deve levar em consideração desde o início. Quanto ao sentido que se deve atribuir a esta proposição e, sobretudo, à palavra *signo*, é à teoria da linguagem que cabe decidir. [...]”.

da semiótica fornecer uma linguagem que satisfaça a tais necessidades” (MORRIS, 1976, p. 24)

Sendo assim, a semiótica pode ser entendida como ciência da linguagem. Em sentido análogo, tem-se que a semiótica “é a ciência que tem por objeto de investigação todas as linguagens possíveis, ou seja, que tem por objetivo o exame dos modos de constituição de todo e qualquer fenômeno como fenômeno de produção de significação e sentido” (SANTAELLA, 1983, p. 13). Em outras palavras, a semiótica “[...] é uma ciência coordenada às outras ciências, pelo fato de estudar as coisas ou as propriedades das coisas em sua função de signos, ela também é instrumento de todas as ciências, visto que toda ciência faz uso de signos e expressa os seus resultados em termos de signos” (MORRIS, 1976, p. 11).

No mesmo sentido, destacando que a semiótica não se ocupa apenas com o estudo dos signos linguísticos, Eduardo Bittar resume que “se somente os signos linguísticos estivessem habilitados a ser objeto semiótico, estar-se-ia mais uma vez incorrendo no grave erro de reduzir a Semiótica, das plúrimas perspectivas a elas abertas, [...] a um estudo antropocêntrico” (BITTAR, 2008, p. 14).¹²

A importância da semiótica reside no fato de que talvez seja a ciência que pode fornecer, na visão de Charles Morris,

uma base para a compreensão das formas principais da atividade humana e da sua interrelação pois todas essas atividades e relações estão refletidas nos signos que medeiam essas atividades. Tal compreensão é uma ajuda eficaz para se evitar a confusão das várias funções desempenhadas pelos signos! [...] Ao dar tal compreensão, a semiótica promete cumprir uma das tarefas que tradicionalmente tem sido chamada de filosófica. A filosofia muitas vezes tem pecado em confundir em sua própria linguagem as várias funções que os signos desempenham. Mas é uma velha tradição que a filosofia pretenda dar uma visão das formas características da atividade humana e lutar pelo

¹² Em sentido contrário, em uma visão claramente antropocêntrica da semiótica, Ricardo Baptista Madeira (1995, p. 105) define semiótica como “ciência que se aplica a investigar os processos de produção de sentido ou de significação sociais e ao exame, à discussão e à análise dos sistemas de valores ou ideologias peculiares às diversas sociedades e culturas”.

conhecimento mais geral e sistemático possível
(MORRIS, 1976, p. 89/90)

Sendo assim, ela se apresenta como uma ciência versátil, capaz de ser utilizada em e por qualquer outro ramo da ciência. Poderia ser considerada como um modelo vazio, aplicável em todas as áreas do conhecimento (COUTO, 1983, p. 35). Não por outro motivo, Julia Kristeva (1974, p. 30) definiu a semiótica como “ponto morto das ciências”, na qual “seu fim não reencontra seu começo, mas o rejeita”:

A semiótica é, assim, um tipo de pensamento, em que a ciência se nutre (é consciente) do fato de ser uma teoria. A cada momento em que se produz, a semiótica pensa seu objeto, seu instrumento e suas relações; portanto, pensa-se e torna-se, neste voltar-se sobre si mesma, a teoria da ciência que ela é [...] Cruzamento das ciências e de um processo teórico sempre em curso, a semiótica não pode se cristalizar como uma ciência e menos ainda como *a* ciência: ela é um caminho aberto de pesquisa, uma crítica constante que remete a si mesma, ou seja, que se autocrítica. (KRISTEVA, 1974, p. 30)

Com efeito, a semiótica vem sendo aplicada aos mais diversos ramos do conhecimento, já que a intenção de Charles Peirce era justamente a de que a semiótica funcionasse como uma ciência tão geral que servisse a todos os outros ramos da ciência. Semiótica do design, semiótica da cozinha, semiótica do cinema, semiótica da fotografia, semiótica da arte, semiótica da religião são apenas alguns exemplos de utilização da teoria em questão¹³.

¹³ Veja-se, neste sentido, a obra *Semiótica Aplicada*, de Lúcia Santaella, na qual a autora aplica a semiótica, dentre outros campos, na análise do design de embalagens e na análise das emoções (SANTAELLA, 2002) e a obra *Semiótica Russa*, coletânea de artigos na qual são efetuadas conjecturas acerca da semiótica em paralelo com o cinema, o teatro, a cultura budista e, até mesmo, cogumelos (SCHNAIDERMAN, 2010).

2.3 OS PLANOS SEMIÓTICOS DA LINGUAGEM – SINTÁTICA, SEMÂNTICA E PRAGMÁTICA

No tópico anterior, definiu-se linguagem como um sistema de signos. Tal definição, apesar de correta, requer um desenvolvimento teórico para que seja possível em um segundo momento transpor a semiótica ao campo do direito. Isto porque é preciso identificar que, entre as diversas linguagens possíveis, existe a linguagem verbal, que se expressa através de línguas (português, francês, inglês etc.).

Assim, é certo que línguas também são sistemas de signos, pois se caracterizam como uma das facetas da linguagem, qual seja, a linguagem verbal. A língua portuguesa, por exemplo, pode ser tida como um sistema de signos que denotam objetos, já que consensualmente se adotam determinadas palavras como convenção para significar determinados objetos. Por este motivo, quando um indivíduo se utiliza da palavra “manga”¹⁴, este signo está denotando uma fruta doce, de polpa amarela, que é comestível.

É da combinação destes signos que se formam as frases e, assim, podem as pessoas se comunicar naquela língua específica:

Uma língua, então, como um sistema de signos interligados, tem estrutura sintática de tal natureza, que entre suas combinações de signos permissíveis, algumas podem funcionar como enunciados; e tem veículos de signos de tal natureza que eles podem ser comuns a grande número de intérpretes. (MORRIS, 1976, p. 23).

Como já visto, a semiose enquanto processo através do qual algo funciona como signo, se ocupa com uma relação com três componentes: o veículo do signo (o representamen), o designatum (o objeto) e o intérprete. Contudo, além desta relação triádica, existem outras relações que se estabelecem no processo de semiose.

A primeira delas, denominada como dimensão semântica, corresponde à relação entre os signos e os objetos. A segunda, dimensão pragmática, diz respeito à relação entre signos e intérpretes. E, por fim, a dimensão sintática, concerne à relação dos signos entre si. O estudo

¹⁴ Todavia, a palavra “manga” também pode denotar a parte de uma camisa, que é peça de vestuário. Isso porque este mesmo signo (manga) é utilizado em nossa língua para designar duas realidades diferentes. É um termo ambíguo, e a ambigüidade é um traço da língua.

destas relações são denominados de semântica, pragmática e sintática (ou sintaxe) (MORRIS, 1976, p. 17-18).

Com efeito, para Charles Morris, a linguagem seria a conjunção entre estas três dimensões semióticas mencionadas: sintaxe, semântica e pragmática. Para o autor, a linguagem poderia ser resumida na “forma simples, $L = L_{sim} + L_{sem} + L_p$ ” (MORRIS, 1976, p. 23).

Se Charles Peirce e Fernand de Saussure podem ser considerados como os pais do pensamento semiótico (e aqui novamente sem se ater às diferentes nuances entre semiótica e semiologia), Hildo Honório Couto credita exatamente a Morris a subdivisão da semiótica nas mencionadas três dimensões. Destaca o autor que a sintática “estuda as relações formais dos signos entre si”, a semântica “se dedica à relação entre o signo e o referente, ou seja, entre o signo e a coisa que ele representa” e a pragmática se preocupa com “as relações entre os signos e seus usuários, ou seja, as condições subjetivas e intersubjetivas em que os signos são usados” (COUTO, 1983, p. 23-24).

Devido à importância dos planos semióticos para o presente trabalho, esta segmentação será abordada nos próximos tópicos.

2.3.1 O plano sintático

A sintaxe pode ser entendida como o “estudo das relações sintáticas dos signos entre si abstraído das relações dos signos com os objetos ou com os intérpretes” (MORRIS, 1976, p. 27), pois, lembrando, a relação dos signos com os objetos é tema da semântica e a relação dos signos com os intérpretes é preocupação da pragmática.

O plano sintático, portanto, volta-se à relação estabelecida entre os signos (ou seja, de um signo com outro signo). Como as demais dimensões (semântica e pragmática) tratam de outras relações, é necessário que se faça um acordo terminológico para designar esta relação. Charles Morris sugere que o termo ideal é “implica” (MORRIS, 1976, p. 18). Segundo o autor, “A estrutura sintática de uma língua é a correlação de signos causada pela correlação das respostas das quais são produto ou parte os veículos do signo” (MORRIS, 1976, p. 32).

A sintaxe, na língua, foi tratada pelos lógicos através da inferência (o que justifica a adoção, por Charles Morris, do termo “implica”), muitas vezes através de sistemas dedutivos utilizados na matemática, ainda pelos gregos (MORRIS, 1976, p. 27). Charles Morris identifica que, através destas inferências, Leibniz¹⁵ foi capaz de

¹⁵ Gottfried Wilhelm Leibniz (1646-1716) foi um matemático e filósofo alemão.

formular uma teoria na qual “todas as idéias correspondentes pudessem ser obtidas da consideração dos signos isolados, e de uma arte combinatória geral (*ars combinatória*), um cálculo geral que oferecia um método formal universal de obter as conseqüências dos signos” (MORRIS, 1976, p. 28). Este é um ponto importante relativo ao plano sintático: a conseqüência¹⁶.

Mas qual a relação entre a sintaxe lógica e a semiótica? Para Morris (1976, p. 37), “o lógico formal difere do gramático apenas no seu maior interesse em tipos de frases e regras de transformação operacionais na linguagem da ciência”. A diferenciação seria, portanto, unicamente em relação ao objeto de estudo ao qual a teoria é aplicada mas as bases seriam as mesmas: sintaxe como relação dos signos entre si, coordenada pela noção de inferência. Para o autor

[...] as linguagens formalizadas estudadas pela lógica e pela matemática contemporâneas revelam-se claramente como sendo a estrutura formal de linguagens reais ou possíveis da espécie usada para fazer enunciados sobre coisas; ponto por ponto elas refletem os traços significantes da linguagem no uso real. (MORRIS, 1976, p. 37)

Umberto Eco (2014, p. 12) exemplifica a relação entre a inferência¹⁷ ou conseqüência (provenientes da sintaxe lógica, como visto) e a semiótica da seguinte forma: “o primeiro médico a descobrir uma relação constante entre uma série de manchas vermelhas no rosto e o sarampo fez uma inferência; mas apenas [quando] essa relação se convencionalizou e foi registrada nos tratados de medicina, ocorreu uma CONVENÇÃO SEMIÓTICA”.

É pela sintaxe que é possível inferir que choveu através da observação de existência de várias poças de água. “A estrutura sintática de uma língua é a correlação de signos causada pela correlação das respostas das quais são produto ou parte os veículos do signo” (MORRIS, 1976, p. 32)

¹⁶ Segundo Charles Morris (1976, p. 29), “[...] a maior parte dos termos da sintaxe lógica podem ser definidos quanto a noção de conseqüência”.

¹⁷ Não sem antes advertir o leitor de que “[...] é arriscado assumir que toda inferência é um ato semiótico (embora Peirce o tenha feito) e igualmente ousado afirmar que todo processo semiótico implica inferências; mas pode-se afirmar que *existem inferências que devem ser reconhecidas como atos semióticos.*” (ECO, 2014, p. 12).

2.3.2 O plano semântico

Assim como “implica” é expressão relacionada intimamente com o plano sintático da semiótica, o plano semântico também possui termos que lhe são afetos. Aqui, serão as palavras “designa”¹⁸ e “denota” que estabelecerão íntima relação com a semântica. (MORRIS, 1976, p. 19). A semântica, como dito alhures, se ocupa da relação entre o signo e o objeto, caracterizando-se como as regras de uso dos signos para denotar ou designar determinados objetos.

Interessante notar que as obras que adotam a divisão da semiótica nestes três planos geralmente identificam o plano sintático como um “primeiro” plano, sendo sistematicamente este tratado em primeiro lugar. Usualmente a dimensão semântica é trabalhada em segundo lugar. Não se tem certeza sobre esta ordem no estudo das dimensões semióticas (ou, até mesmo, de sua utilidade ou interferência no processo semiótico). Todavia, o estudo do conteúdo semântico dos vocábulos (ou seja, identificar o que o signo denota), parece que deve ocorrer anteriormente à análise da relação signo-signo, num percurso “semântico-sintático-pragmático”. No entanto, no presente trabalho adotar-se-á a ordem de estudo apresentada por Charles Morris, a fim de não causar maiores polêmicas em torno do tema (segundo o autor, “a semântica pressupõe a sintaxe” (MORRIS, 1976, p. 40)).

A importância da semântica na semiótica reside no fato que, sem regras semânticas estabelecidas, dois indivíduos podem se utilizar de regras de significado diferentes e, utilizando-se da mesma estrutura linguística formal, não serem capazes de se compreender reciprocamente. Quando se fala em uma língua, portanto, tal uniformidade nas regras para o uso de veículos do signo é essencial, sob pena de uma mensagem não ser compreendida pelo destinatário (MORRIS, 1976, p. 41).

É Charles Morris quem, refinando sua teoria acerca das dimensões sintática, semântica e pragmática da semiótica, ainda estabelece que o plano semântico possui dois aspectos: o aspecto puro e o aspecto descritivo. Para o autor, a semântica pura “fornece os termos e a teoria necessários para falar sobre a dimensão semântica da semiose e a semântica descritiva se ocupa das instâncias reais dessa dimensão” (MORRIS, 1976, p. 38).

¹⁸ Morris assevera que “Designa é um termo semântico pois é um signo caracterizador que designa a relação entre um signo e um objeto.” (1976, p. 40).

Em termos de semântica pura, a dimensão semântica da semiose se ocupa com a regra semântica, isto é, com a determinação dos requisitos e situações em que um signo se aplica a um objeto ou situação. São regras para “o uso de veículos do signo” e não são usualmente formuladas pelos próprios usuários da língua. Estão mais para hábitos de comportamento. (MORRIS, 1976, p. 41). O contraponto seria a semântica descritiva, definida como a formulação formal das regras que levam à utilização de determinado signo para designar determinadas coisas.

Assim sendo, se utilizado como exemplo os signos “fruta” (S_1) e “manga” (S_2), é possível estabelecer que “manga” designa uma “fruta de polpa amarela e doce”. Porém, não necessariamente o contrário há de ser verdadeiro, já que “fruta de polpa amarela e doce” pode implicar em “manga”, “banana”, “pêssego”, dentre um sem-número de outras frutas de polpa amarela e doce. Também é na dimensão semântica do signo em que fica consignada a regra semântica de que o signo “manga” designa não somente a “fruta de polpa amarela e doce” como também a “parte de uma peça do vestuário que cobre os ombros e parte do braço”¹⁹. São regras, portanto, de uso dos signos:

O signo tem uma dimensão semântica na medida em que haja regras semânticas (não interessa se formuladas ou não) que determinem a sua aplicabilidade a certas situações sob certas condições. Se esse uso é estabelecido em termos de outros signos, a fórmula geral é a seguinte: o veículo do signo x designa as condições $a, b, c \dots$ sob as quais ele é aplicável. O estabelecimento dessas condições dá a regra semântica para x . [...] (MORRIS, 1976, p. 41)

Reforçando a tese de Charles Morris de que a semântica (na medida em que estabelece os critérios de uso do signo) está relacionada com hábitos de comportamento, Umberto Eco salienta que os sistemas fonológicos (relacionados à expressão) podem até mesmo permanecer imutáveis por muitos anos, porém o campo semântico seria, por assim

¹⁹ “O ‘designatum’ de um signo são as coisas que o signo *pode* denotar, isto é, os objetos ou situações que, segundo a regra semântica de uso, poderiam ser correlacionados como veículo do signo pela relação semântica de denotação.” (MORRIS, 1976, p. 44)

dizer, dinâmico²⁰. Com efeito, o autor assevera que “os campos semânticos dão forma às unidades de determinada cultura e constituem, em suma, uma determinada organização (ou visão) do mundo; portanto, estão submetidos aos fenômenos de aculturação [...]” (ECO, 2014, p. 66).

Hildo Honório do Couto, ao falar sobre o “subcódigo semântico”, destaca que é senso comum definir a semântica como “estudo da parte conteúdo da língua”. Porém, entende que a semântica não deve ser definida como o estudo apenas do conteúdo de um código, mas deve considerar também a expressão. Para o autor, “conteúdo e expressão são duas faces da mesma realidade, são indissociáveis.” (COUTO, 1983, p. 80), porém a expressão (que é campo da fonologia) não é objeto de estudo do presente estudo.

Conclui Couto que o “texto mínimo semântico é a proposição” (COUTO, 1983, p. 55), o que soa correto. Já que a proposição está logicamente relacionada à verdade e a semântica se ocupa do conteúdo de determinado signo (que é dado pelo grupo de sememas que o formam), então a conclusão de Couto parece fazer sentido pois pressupõe que o conjunto de sememas usado para compor o conteúdo de determinado signo corresponde à realidade (é verdadeiro). Por exemplo, se utiliza-se “cadeira” como signo de um objeto para sentar e apoiar as costas, em nível semântico isto é uma proposição, na medida em que “cadeira” é o signo que verdadeiramente reúne os sememas “para sentar”; “com pés”; “com encosto”, dentre outros relacionados ao mesmo objeto.²¹

²⁰ “[...] uma mesma unidade cultural pode, no interior de uma mesma cultura, começar a fazer parte de campos semânticos diversos (uma unidade cultural como «baleia» ocupou historicamente posições diversas em diferentes campos semânticos – primeiro classificada entre os peixes, depois entre os mamíferos – e hoje pode pertencer contemporaneamente a ambos os campos, sem que as duas significações sejam inteiramente incompatíveis” (ECO, 2014, p. 70).

²¹ Nas palavras de Lourival Vilanova (2010, p. 3), “proposições são “asserções de que algo é algo, de que tal objeto tem a propriedade tal. Estruturas de linguagem expressivas de proposições são suscetíveis de valores (verdade/falsidade), empiricamente verificáveis por qualquer sujeito que se ponha em atitude cognoscente.”

2.3.3 O plano pragmático

Se a expressão “implica” é típica da sintática, se “designa” e “denota” estão relacionadas à semântica, “expressa” é o termo correlato à pragmática. A pragmática “designa a ciência da relação dos signos com seus intérpretes” (MORRIS, 1976, p. 50). E dado que os intérpretes dos signos são, aqui considerados, seres vivos, então a pragmática se ocupa da influência psicológica, biológica e sociológica que envolve o funcionamento de um signo como representamen de um objeto (MORRIS, 1976, p. 50).

Segundo os tradutores da obra *Textos Escolhidos de Charles Sanders Peirce*, Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg, é o artigo “Como tornar claras as nossas idéias” de Peirce que inaugura o pragmatismo²². Peirce é considerado o “pai do pragmatismo” até os dias de hoje, justamente por este artigo. É nele que o autor introduz a importância dos efeitos dos objetos na concepção do intérprete, ao asseverar que a regra para se atingir o terceiro grau de clareza de apreensão é “considerar que efeitos – imaginavelmente possíveis de alcance prático – concebemos que possa ter o objeto de nossa concepção. A concepção desses efeitos corresponderá ao todo da concepção que tenhamos do objeto” (PEIRCE, 1972, p. 59).

Mas se Charles Sanders Peirce inaugurou o caminho para o desenvolvimento do pragmatismo, a contribuição de Charles Morris em seu “Fundamentos da teoria dos signos” foi a de compartimentar a semiótica em suas três dimensões e definir o que seria a pragmática com base em vários outros autores, sistematizando seu conceito. Morris inicia explicando que “o intérprete de um signo é o organismo; o interpretante é o hábito do organismo em responder, por causa do veículo do signo, a objetos ausentes que são relevantes para uma situação problemática presente, como se estivessem presentes.” (MORRIS, 1976, p. 53). O autor segue explicando que, através da semiose, o intérprete “toma consciência das propriedades não observadas de objetos presentes” e, assim, através desta expectativa criada, prepara-se com antecipação (MORRIS, 1976, p. 53).

Assim, a pragmática está intimamente relacionada com o uso do código já que este, como verificado, pode ser entendido como um

²² “O pragmatismo, assim desenhado, nasce, em verdade, uns 30 anos antes de James falar das “tendências filosóficas que se precipitam, conscientes de sua missão”. Nasce com Charles Sanders Peirce, em 1878, quando se publica o influente artigo “How to make our ideas clear”.” (PEIRCE, 1972, p. 22)

sistema de signos. E a dimensão pragmática revela-se indispensável já que os três planos semióticos se complementam²³, ou seja, para que se analise como um signo significa um objeto, é necessário perpassar por toda esta carga subjetiva de que é dotada a análise pragmática. Charles Morris prefere até mesmo substituir o termo “pragmática” por “regra pragmática” alegando que, se regras sintáticas relacionam signos a veículos do signo, se as regras semânticas regem a relação dos signos com outros objetos, então as regras pragmáticas seriam as responsáveis por estabelecer, nos intérpretes, “as condições sob as quais o veículo do signo é um signo.” (MORRIS, 1976, p. 57). O autor destaca que toda regra, “quando realmente em uso, opera um tipo de comportamento, e, nesse sentido, há um componente pragmático em todas as regras.” (MORRIS, 1976, p. 57).

E arremata, ainda, elucidando a indispensável relação entre os três planos semióticos:

[...] Numa apresentação sistemática da semiótica, a pragmática pressupõe tanto a sintaxe como a semântica, pois a última pressupõe a primeira, porque para discutir adequadamente sobre a relação dos signos com os seus usuários se requer conhecimento da relação dos signos entre si e para aquelas coisas às quais eles referem seus intérpretes. Os elementos singulares dentro da pragmática seriam encontrados naqueles termos que, enquanto não estritamente semióticos, não podem ser definidos na sintaxe ou na semântica, no esclarecimento do aspecto pragmático dos vários termos semióticos, e no estabelecimento do que psicológica, biológica e sociologicamente está envolvido na ocorrência dos signos. (MORRIS, 1976, p. 55-56)

²³ “Se fatores pragmáticos aparecem frequentemente em páginas pertencentes à semântica, é porque o reconhecimento corrente de que a sintaxe deve ser complementada pela semântica não tem sido estendido tão comumente ao reconhecimento de que a semântica deve ser complementada, por sua vez, pela pragmática. É verdade que a sintaxe e a semântica, individual ou conjuntamente, são capazes de um grau relativamente alto de autonomia. Mas as regras sintáticas e semânticas são, na semiótica, apenas as formulações verbais daquilo que, em qualquer caso concreto da semiose, são hábitos de uso de signos por usuários reais de signos. Regras de uso de signos, como o próprio termo signo é termo semiótico e não se pode nunciar sintática ou semanticamente” (MORRIS, 1976, p. 48/49)

O pragmatismo objetiva esclarecer as ideias, trazendo para a análise filosófica técnicas de investigação experimental outrora adotadas apenas por outros ramos da ciência, como a física e a biologia. (PEIRCE, 1972, p. 20) Nas palavras de Charles Morris, “em termos de pragmática, um signo lingüístico é usado em combinações com outros signos mediante as respostas dos membros de uma comunidade”. (MORRIS, 1976, p. 58)

Portanto, quando se trata de signos lingüísticos, a questão do uso (resultados sociais) ganha relevância, dado que um mesmo signo pode ser utilizado para designar realidades diferentes em contextos sociais diversos.

2.4 A INFLUÊNCIA DA SEMIÓTICA NAS FASES DO PENSAMENTO FILOSÓFICO – DA FILOSOFIA DA CONSCIÊNCIA À FILOSOFIA DA LINGUAGEM E À VIRADA PRAGMÁTICA DA FILOSOFIA

A semiótica, tal como idealizada, buscava ser praticamente uma ciência neutra. Hildo Honório Couto, baseando-se na produção intelectual de Charles Morris, anota que a “semiótica deve ser encarada como uma possibilidade de unificação da ciência” porque “ela examinaria a linguagem da ciência, procuraria estabelecer possíveis relações entre os termos das ciências particulares e entre as leis destas ciências. Em síntese, a semiótica seria uma supra-ciência, uma meta-ciência.” Seria um “modelo vazio”. (COUTO, 1983, p. 33)

E sendo a semiótica um modelo vazio, centrada na linguagem e na forma como um signo significa algo para alguém (ou alguma coisa), estaria esta “supra-ciência” apta a influenciar outros campos de estudo. Inclusive o campo filosófico²⁴ e, por que não, o do direito.

A influência da semiótica no campo da filosofia é verificada através da análise do trabalho desenvolvido por, dentre outros, Wittgenstein, Carnap e Apel. Com base nestes autores, é possível identificar a passagem de diferentes fases do pensamento filosófico que, posteriormente, também interferiram no campo do direito.

²⁴ Este trabalho não se ocupará com a discussão sobre se a filosofia é ou não ciência.

2.4.1 A filosofia transcendental ou filosofia da consciência e a concepção tradicional da linguagem – de Platão a Husserl

Este e os próximos tópicos não objetivam, em hipótese alguma, exaurir o estudo de todos os paradigmas filosóficos até hoje existentes. Primeiramente, pois isso seria impossível e, segundo, tendo em vista que a verificação da ótica de alguns dos mais marcantes paradigmas filosóficos é meio e não o fim deste trabalho. Portanto, o estudo será centrado na passagem da filosofia da consciência, abordada neste tópico, para a filosofia da linguagem ou filosofia analítica, que será tratada nos próximos pontos (já que pode ser subdividida em duas linhas de pensamento muito marcantes).

A filosofia tradicional é marcada pela ontologia, que pode ser definida como “a pesquisa a respeito da natureza ou das essências das coisas ou dos entes” (OLIVEIRA, 2006, p. 13).

É no diálogo *Crátilo*, de Platão, que se tem a expressão da base do pensamento filosófico que se apoiou a filosofia tradicional do ocidente²⁵. Trata-se de um diálogo travado entre Hermógenes, Crátilo e Sócrates sobre a exatidão (adequação) nos nomes às coisas²⁶. Nas traduções para o português, este diálogo tem adicionado ao seu título extensões como “diálogo sobre a justeza dos nomes”²⁷ e ainda “sobre a correção dos nomes”²⁸, fato que demonstra o caráter ontológico da busca pela essência das coisas.

A conversa inicia com Hermógenes explicando a Sócrates que Crátilo defende que existe uma correlação inerente entre nome e coisa. Contrariamente, para Hermógenes, a correção de um nome se dá pela

²⁵ “Escrito por volta de 390-385 a.C., o *Crátilo* é tido como um dos diálogos mais “atuais” de Platão (427-347 a.C.), na medida em que é o texto “fundador” da tradição filosófica de reflexão sobre a língua e a linguagem.” (PLATÃO, 2014, p. 13)

²⁶ “Nas antigas tradições religiosas, e também na doutrina inaugurada por Platão, saber nomear e escolher o símbolo adequado para designar o objeto constituía parte fundamental da posse de sabedoria. Em Platão, acrescenta-se a necessidade de ser puro, enquanto condição necessária para conhecer o verdadeiro nome das coisas. Na nomeação das coisas e na manipulação exata do símbolo, está contido um ato de criação do ser humano. Dado que o ser humano é um ser sutil e racional, ele pode criar o símbolo que representa a coisa e distanciar-se dela. Nesse sentido, a doutrina do emprego de símbolos sempre foi parte constitutiva da teoria da linguagem.” (LUHMANN, 2009, p. 288)

²⁷ PLATÃO, 1963.

²⁸ PLATÃO, 2014.

convenção pois, em sua visão, “nenhum nome é inerente à natureza de nada, ele apenas segue as normas e hábitos de quem o habilitou ao chamar.” (PLATÃO, 2015, p. 24).

Na tentativa de responder a pergunta “por meio de que uma expressão adquire sua significação?”, Crátilo e Hermógenes travam um diálogo, intermediados por Sócrates, com o objetivo de responder a esta questão e adotam pontos de vista diferentes (OLIVEIRA, 2006, p. 17/18). Platão passa então a demonstrar que as duas teorias, uma defendida por Crátilo e a outra defendida por Hermógenes, não estão suficientemente aptas a resolver o problema:

A sua estratégia será a de fazer o convencionalista Hermógenes reconhecer que a linguagem não é mera convenção ou acordo e, depois, forçar o naturalista Crátilo a admitir que a linguagem contém aspectos que apenas são explicados apelando-se para a teoria convencionalista. (BRAIDA, 2013, p. 7)²⁹

Com efeito, na primeira parte do texto Sócrates dialoga com Hermógenes com esta intenção de demonstrar-lhe que a colocação de um nome não pode se resumir a uma simples convenção: deve também levar em conta a natureza das coisas. “Então, meu caro” - diz Sócrates, “o normatizador deve também ter a consciência de colocar uma natureza inerente a cada nome através dos sons e sílabas.” (PLATÃO, 2014, p. 32)

Já na segunda parte, Sócrates dialoga com Crátilo e tenta convencê-lo de que as convenções também são importantes na nomeação das coisas. Assevera que “[...] se faz obrigatório aceitar o fardo da convenção na correção dos nomes” (2014, p. 93):

[...] Assim, se algo diferente do mesmo te levar, por costume, ao mesmo, também para você a correção dos nomes será gerada ela convenção. Pois, a partir do costume e da convenção, aconteceria alguma evidenciação tanto com as letras iguais quanto com as desiguais. Mesmo que o costume não seja bem uma convenção, ainda

²⁹ Sobre a nomeação, no diálogo, das posições em disputa em “convencionalismo” (Hermógenes) e “naturalismo” (Crátilo), o tradutor Celso de Oliveira Vieira esclarece que “o artigo que nomeou essas duas posições é o de N. Kretzmann, “Plato on the correctness of names”, *American Philosophical Quarterly*, v.8, n. 2, 1971.” (PLATÃO, 2014, p. 23).

assim não seria bom falar que a igualdade é uma evidência, mas sim o costume. (PLATÃO, 2014, p. 92/93)

Para Platão, a linguagem é comparável a um instrumento, que separa e distingue uma coisa das outras. Em sua concepção, quando um nome é exato, é capaz de englobar todas as coisas que possuem a mesma essência. Ele trabalha, portanto, com a “correspondência entre estruturas gramaticais e estruturas ontológicas” (OLIVEIRA, 2006, p. 20), com a ideia de que o nome serve para ensinar. Mas o próprio Platão reconhece que “a linguagem só pode ser instrumento de comunicação se seus participantes usam as palavras no mesmo sentido”, conferindo um caráter acessório a ela (OLIVEIRA, 2006, p. 21). Nas palavras de Celso Braida, o objetivo de Platão no diálogo é “mostrar a insuficiência da linguagem para o conhecimento das coisas, mostrando assim que ela é um obstáculo a ser superado que mais afasta do que conduz à realidade efetiva.” (BRAIDA, 2013, p. 18).

Com efeito, a linguagem, em Platão, é mero instrumento, pois o real conhecimento independe dela. O real é conhecido sem palavras, que são reduzidas a mero sinal, sendo a linguagem um meio de expressão do real:

A linguagem é reduzida a puro instrumento, e o conhecimento do real se faz independentemente dela. O puro pensar, a contemplação das Idéias, é para Platão um diálogo sem palavras, da alma consigo mesma (*Sofista*, 263 d). A linguagem não é, pois, constitutiva da experiência humana do real, mas é um instrumento posterior, tendo uma *função designativa*: designar com sons o intelectualmente percebido sem ela. Sua tese fundamental é a distinção radical entre pensamento e linguagem, sendo esta reduzida a *expressão secundária* ou *instrumento (organon)* do pensamento. (OLIVEIRA, 2006, p. 22).

A contribuição filosófica de Platão é, portanto, a doutrina das ideias. Para o filósofo, as ideias não existem na mente humana³⁰ mas

³⁰ “Platão defende a tese do inatismo da razão ou das idéias verdadeiras em várias de suas obras, mas as passagens mais conhecidas se encontram nos diálogos *Mênon* e *República*.” (CHAUÍ, 2003, P. 69)

sim fazem parte da essência³¹ das coisas: “existem em si, nem nos objetos (de que são modelos), nem nos sujeitos (que conhecem esses objetos).” (PESSANHA, 2002, p. 59) Sendo assim, “não faz muita diferença dizer ‘hypos’ ou dizer ‘cavalo’, contanto que o ‘eidos’ seja o mesmo, isto é, que se diga das mesmas coisas ‘hypos’ e cavalo.” (OLIVEIRA, 2006, p. 21)

Em seguida, propondo uma reflexão crítica sobre o tema (e sobre as conclusões de Platão³²), surge Aristóteles, outro nome importante no pensamento filosófico. Sua construção parte da crítica aos sofistas, que centralizavam suas idéias na eficácia do discurso, conferindo enorme poder a ele, sendo esta a ferramenta utilizada para o sofista se impor ao adversário (OLIVEIRA, 2006, p. 26).

Aristóteles separa palavra (logos) e coisa (ón), tentando formular uma “teoria da significação”. Esta teoria da significação teria por objetivo ao mesmo tempo distanciar a linguagem e o ser (palavra e coisa) e, também, relacioná-los. (OLIVEIRA, 2006, p. 27) A linguagem é um signo secundário do ser e admite equívocos, por isso seria considerada imprópria para o conhecimento. (BRAIDA, 2013, p. 22)

A partir daqui se vai poder compreender o que há de específico na linguagem humana na medida em que ela é *símbolo* do real. O símbolo não toma o lugar da coisa, já que não há semelhança completa, ele exprime tanto *ligação* como *distância*. (OLIVEIRA, 2006, p. 29).

Para Aristóteles, o “falar por falar”, típico dos sofistas, se ocuparia apenas com esta função de significação da linguagem, sem a preocupação com a verdade ou a falsidade (BRAIDA, 2013, p. 22). Com a “teoria do juízo”, Aristóteles aprofunda seu pensamento e a linguagem ultrapassa esta função meramente significativa: “entra em jogo a função predicativa da composição e da divisão de significações e da posição

³¹ “Uma cadeira que vemos ou tocamos pode ser de madeira ou metal, desta ou daquela cor, deste ou daquele formato; ela muda, envelhece, é destruída com o tempo. Já a essência de cadeira permanece sempre a mesma, fora do tempo e do espaço. E é sempre única. Pois é o que qualquer cadeira, e qualquer época ou lugar, tem de ser para ser cadeira. É o modelo perene de todas as cadeiras. E é aquilo que se refere a palavra “cadeira” em qualquer língua, em qualquer tempo. [...]” (PESSANHA, 2002, p. 59/60)

³² “Normalmente, Aristóteles nos é apresentado em polêmica com Platão, o que é verdade.” (OLIVEIRA, 2006, p. 25)

destas no juízo existencial, o qual corresponde ou não a um estado de coisas ou fato.” (BRAIDA, 2013, p.22)

Ou seja, nesta nova visão da linguagem, Aristóteles passa a considerar a análise da verdade ou da falsidade do que se exprime através da linguagem. Nesse panorama, a linguagem não apenas designa o objeto (função de significação) como também o constitui, sendo portanto indispensável para o conhecimento do ser.

Aristóteles criou então a lógica analítica, tida como “um instrumento para o exercício do pensamento e da linguagem, oferecendo-lhes meios para realizar o conhecimento e o discurso.” (CHAUÍ, 2003, p. 107)

O período que se segue a partir de então até o iluminismo não será abordado no presente trabalho. Tal espaço de tempo foi marcado por importantes linhas de pensamento filosófico, como o estoicismo, porém o foco da abordagem se dará na transição da concepção moderna para a concepção contemporânea da linguagem.

E tal passagem passa, primeiramente, pelo resgate de algumas premissas fixadas em torno do conceito de ideia pelos filósofos gregos, em especial Platão:

O cerne dessa compreensão moderna é a teoria do juízo e do conhecimento, que tem como núcleo o conceito de ideia (conceito, representação) como algo mental, como um estado da consciência. As ideias formam-se através da percepção e da própria atividade da mente. E as palavras são significativas à proporção que expressam ideias, não exercendo um papel na sua formação. De certo modo, essa concepção é herdeira da tese de Platão, segundo a qual as palavras são para falar e não para conhecer, no sentido de que o conhecimento das coisas se dá pelo conhecimento das ideias e estas, embora expressas na linguagem, são adquiridas independentemente da linguagem. (BRAIDA, 2013, p. 49)

A questão platônica relativa ao fato de que o conhecimento do real independe das palavras é, de certa forma, resgatada por Immanuel Kant quando classifica, em um primeiro momento, os juízos analíticos como “a priori” e os juízos sintéticos como “a posteriori”³³ para, sendo

³³ “Ao menos, uma questão há, pois, que carece de estudo mais atento e que não se resolve à primeira vista, senão vejamos: se poderá haver um conhecimento

esta a sua grande contribuição, declarar a existência também de juízos sintéticos “a priori”.

Kant afirma que a relação entre um sujeito e um predicado poderá ser pensada de duas formas, em todos os juízos assim formados (KANT, 2002, p. 49). Para o filósofo, os juízos analíticos *a priori* somente esclarecem conceitos (estariam ligados, portanto, às palavras) já os juízos sintéticos *a posteriori* seriam aqueles que efetivamente produzem conhecimento, dado que é neles que se abre espaço para a experiência. Nas palavras do autor:

Ou o predicado B pertence ao sujeito A como algo que está contido implicitamente nesse conceito A, ou B está fora totalmente do conceito A, conquanto em ligação com ele. Analítico ao juízo, é como chamo no primeiro caso. No segundo, denomino de sintético. Daí que os juízos – os afirmativos – são analíticos, quando a ligação do sujeito com o predicado é pensada por identidade. Porém, aqueles em que essa ligação é pensada sem identidade, deverão chamar-se juízos sintéticos. (KANT, 2002, p. 49)

Dessa forma, na Crítica à Razão Pura o autor reserva as primeiras páginas para a tarefa de diferenciar o conhecimento puro (*a priori*) do conhecimento empírico (*a posteriori*). Destaca que o juízo será *a priori* quando se estiver diante de uma proposição que chama de “necessária”. Há uma universalidade neste juízo, sem exceção. Já a experiência, explica, não fornecerá em seus juízos uma “universalidade verdadeira e rigorosa”, mas sim uma “universalidade suposta e comparativa” obtida por indução. (KANT, 2002, p. 45/46). Os juízos analíticos *a priori* podem ser chamados também de juízos explicativos e os juízos sintéticos *a posteriori* podem ser chamados de juízos extensivos. (KANT, 2002, p. 49/50).

Para exemplificar estas duas modalidades de juízo, Kant utiliza a seguinte situação: quando se diz que “todos os corpos são extensos”, este é um juízo analítico, “pois não preciso de ultrapassar o conceito que ligo à palavra corpo para encontrar a extensão que lhe está unida”. No entanto, quando a afirmação muda para “todos os corpos são pesados”, tem-se que o juízo é sintético pois, nas palavras do autor, “o predicado é

tal, independente da experiência e de todas as impressões dos sentidos. Denomina-se *a priori* esse conhecimento e distingue-se do empírico, cuja origem é *a posteriori*, ou seja, na experiência.” (KANT, 2002, p. 45)

totalmente diferente do que penso no simples conceito de um corpo em geral”. Trata-se, este segundo, de um juízo de experiência. “Que um corpo seja extenso é uma proposição que se verifica *a priori* e não um juízo de experiência.” (KANT, 2002, p. 50)

Prossegue o filósofo explicando que da mesma forma que há juízos necessários e universais, que seriam os juízos puros *a priori*, há também princípios puros no conhecimento. (KANT, 2002, p. 46/47). Estes princípios puros do conhecimento seriam juízos sintéticos *a priori*.

Os juízos sintéticos *a priori* seriam, portanto, “premissas inevitáveis do conhecimento que nós, implicitamente e antes de qualquer coisa, reconhecemos e admitimos.” (MILOVIC, 2003, p. 187) Em outras palavras:

Os juízos analíticos são *a priori*, independem da experiência. Já os juízos sintéticos só podem exercer-se por referência à experiência. Por isso eles aumentam o conhecimento, enquanto os primeiros apenas esclarecem conceitos. A contribuição inovadora de Kant relativamente aos juízos sintéticos foi ter estabelecido, além dos juízos sintéticos *a posteriori* (por exemplo, “o vento derrubou a casa”) a existência de juízos sintéticos *a priori*, que dizem respeito à possibilidade e estrutura geral da experiência e são universais e necessários (por exemplo, “Tudo o que acontece tem sua causa”). Da existência desse tipo de juízos dependeria a possibilidade não só da ciência, mas também da metafísica como ciência. [...] (ROHDEN, 2002, p. 132)

Segundo Manfredo de Oliveira (2006, p. 36), encontra-se neste ponto a “revolução copernicana”³⁴ de Kant: “em vez de nos dirigirmos aos objetos, transcendemos dos objetos para sua condição de possibilidade, isto é, passa-se dos objetos para o espírito finito como condição de possibilidade do processo de objetivação da realidade”. Anota ainda o autor que é a partir desse momento que se passa a diferenciar o conhecimento “objetal” (aquele no qual a diferenciação dos objetos se dá através da experiência) para o conhecimento

³⁴ “A chamada *revolução copernicana* foi realizada pelo astrônomo Copérnico quando da publicação, em 1543, de sua obra *Das revoluções dos orbes celestes*, em que demonstrava que o sistema geocêntrico não dava conta dos movimentos celestes e de muitos outros fenômenos astronômicos.” (CHAUÍ, 2003, p. 75)

“transcendental” (tido como aquele através do qual a possibilidade é construída a partir de todo o conhecimento de objetos). (OLIVEIRA, 2006, p. 36)

Kant inaugura, assim, o período chamado de filosofia da consciência ou filosofia transcendental, na qual a experiência é necessária para a compreensão dos conteúdos, pois a consciência humana passa a ser considerada como uma mediação necessária no processo de conhecimento³⁵. (OLIVEIRA, 2006, p. 36) Nas palavras de Marilena Chauí (2003, p. 80), “Kant deu prioridade ao sujeito do conhecimento, enquanto empiristas e inatistas davam prioridade ao objeto do conhecimento.”

Ocorre que Kant, ao focar a questão da subjetividade, o fez na relação sujeito-objeto e não na relação sujeito consigo mesmo (autoreflexão) ou na relação entre sujeitos (intersubjetividade). (MILOVIC, 2003, p. 198) A ausência deste enfrentamento dificulta a resposta a algumas perguntas:

Então, como é possível essa auto-reflexão? Como é possível afirmar, significativamente, “penso, logo existo”? Isto é, como se pode mediar a apercepção entendida no sentido kantiano? Como podemos identificar o nosso conteúdo mental? (Böhler, 1985, p.63). Parece que o ponto em questão é a linguagem, as condições comunicativas do pensamento, as quais Kant não se encarrega de investigar – e é nessa medida que se fala em uma limitação em sua filosofia. (MILOVIC, 2003, p. 198/199)

³⁵ Observa-se tal conclusão de Manfredo Oliveira ao analisar as seguintes palavras de Kant: “3. Até agora, conquanto considerada apenas como uma ciência simplesmente em esboço, mas que a natureza da razão humana torna indispensável, na metafísica deve haver juízos sintéticos *a priori*. Daí que, de modo algum se trata nessa ciência de simplesmente decompor os conceitos, que formamos *a priori* a respeito das coisas, para os explicar analiticamente. Ao contrário, o que pretendemos é alargar o nosso conhecimento *a priori*. Necessitamos, para isso, de nos servir de princípios capazes de acrescentar ao conceito dado alguma coisa que nele não estava contida e, mediante juízos sintéticos *a priori*, chegar tão longe que nem a própria experiência nos possa acompanhar. Isso ocorre, por exemplo, na expressão: o mundo há de ter um começo primário etc. A metafísica, dessa forma, pelo menos em relação a seus objetivos, funda-se em puras proposições sintéticas *a priori*.” (2002, p. 54/55)

Edmund Husserl (1859-1938) é o elo entre esta filosofia da consciência e a filosofia moderna. É o filósofo alemão quem, entre o final do século XIX e início do século XX resgata a preocupação com o transcendental, aparecendo como o principal nome na teoria ou método chamada de fenomenologia³⁶. (CHAUI, 2003, p. 81) No entanto, a abordagem é um pouco diferente, conforme observa Manfredo Oliveira (2006, p. 36/37):

Sua semântica, que de certo modo é fundamental em todo o movimento fenomenológico, repõe as idéias básicas da tradição – a linguagem como elemento secundário no conhecimento da realidade –, situando-as, porém, no contexto novo de uma filosofia da consciência, em seu primeiro período de uma maneira implícita, depois, na fase da fenomenologia transcendental, de modo bastante consciente.

A fenomenologia de Husserl estava baseada em vivências, daí porque, para ele, a intuição é “o princípio de todos os princípios, a fonte originária de todo o conhecimento humano” (OLIVEIRA, 2006, p. 40/41). Esta é a diferença essencial das filosofias de Kant e de Husserl: enquanto para o primeiro o método adotado na investigação são as suposições construídas pelo seu próprio espírito, para o segundo as respostas são dadas através da intuição e, assim, a subjetividade não é encontrada no seu “eu” próprio mas sim construída em um pensamento vazio³⁷. (OLIVEIRA, 2006, p. 40) Dessa forma, a razão “é ‘doadora de sentido’ e ela *constitui a realidade* não enquanto existência de seres, mas enquanto sistema de significações que dependem da estrutura da própria consciência.”. (CHAUI, 2003, p. 81)

Verifica-se que a filosofia da consciência é fortemente marcada pela influência (e necessidade) do “eu”, merecendo a subjetividade um papel de destaque no conhecimento. Este tópico não tem, por certo, a pretensão de esgotar o estudo do tema (por demais profundo e cercado de diferentes interpretações acerca da contribuição de todos os filósofos mencionados – e também dos não mencionados), mas apenas fornecer as ferramentas necessárias para que o leitor identifique a predominância da

³⁶ Segundo Maria Lucia de Arruda Aranha, a fenomenologia surge com Franz Brentano. (2003, p. 150)

³⁷ Para essa teoria, a razão “doa sentido”, conforme destaca Marilena Chauí (2003, p. 82).

importância do sujeito na produção do conhecimento e na constituição da realidade.

2.4.2 A filosofia da linguagem (filosofia analítica da linguagem)

Como já visto, a linguagem é usualmente encarada como uma forma de descrever a realidade e que, dessa forma, permite que mensagens sejam trocadas e que exista a comunicação. Nesse panorama descritivo, a linguagem pode ser definida como “um sistema de signos, que se articulam entre si e permite o intercâmbio de informações, pensamentos, sentimentos nas relações entre os homens e entre estes e o mundo naturalístico” (VIANNA, 2010, p. 116).

Segundo Warat, apenas em um segundo momento da história da ciência dos signos é que se tentou transpor este conhecimento para o campo das ciências humanas. Para o autor, o primeiro momento foi dedicado a passar a considerar os signos como objeto do conhecimento científico (WARAT, 1995, p. 11).

O seguinte trecho colhido da obra de Hildo Honório Couto serve como exemplificação desta primeira fase, preocupada apenas com o estudo do signo enquanto objeto do conhecimento científico:

Quando falamos de O estamos usando a linguagem objeto. Por exemplo, quando dizemos “criança deve ir para a cama cedo” estamos usando palavras (signos) para falar de uma realidade (O). Entretanto, quando dizemos “criança tem sete letras” estamos mencionando a palavra “criança” (C), estamos falando sobre ela, isto é, sobre a linguagem. Trata-se, conseqüentemente, de um enunciado da metalinguagem, a linguagem que fala da linguagem. Esta distinção entre linguagem objeto e metalinguagem, entre uso e menção, surgiu no contexto da lógica que, segundo Pierce (sic), é apenas outro nome da semiótica. (COUTO, 1983, p. 18)

Assim, neste segundo momento da história dos signos, a linguagem passa a influenciar a filosofia na medida em que aquela passa a ser apontada como uma variável importante no conhecimento. Isso porque, na busca de uma linguagem segura para embasar o conhecimento científico, havia a necessidade de extirpar alguns

problemas do seu uso, como as incongruências e ambigüidades (SIMON, 2006, p. 21).

Havia, portanto, a necessidade de romper com a filosofia da consciência, com a dicotomia “corpo/alma” e com a máxima do “penso, logo existo”. Nesse panorama, a filosofia sofre uma mudança na forma de se entender a própria filosofia, questionando-se até mesmo o meio de se formular as perguntas filosóficas. Se antes, por exemplo, se buscava saber a essência da “causalidade” através do conteúdo do conceito de “causalidade”, no novo paradigma procuram-se as respostas através do uso da palavra causalidade. (OLIVEIRA, 2006, p. 12)

Esta nova fase da filosofia é denominada de Positivismo Lógico, Empirismo Lógico, Filosofia Analítica, Neopositivismo Lógico ou Empirismo Contemporâneo, dentre outras expressões. (WARAT, 1995, p. 37) Esta nova forma de entender a filosofia acreditou na

[...] idéia de que o conhecimento pode ser obscurecido por certas perplexidades de natureza estritamente lingüística. Uma linguagem defeituosa pode, assim, em muitas circunstâncias, por si só, proporcionar-nos um quadro distorcido de nossas preocupações cognitivas. Desta forma, reduzindo a filosofia à epistemologia e esta à semiótica, afirmam que a missão mais importante da filosofia deve realizar-se à margem das especulações metafísicas, numa busca de questionamentos estritamente lingüísticos. (WARAT, 1995, p.37)³⁸

Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé (2011, p. 1),

[...] Essa nova corrente filosófica rompeu a tradicional forma de conceber a relação entre linguagem e conhecimento, entendendo que a própria compreensão das coisas dá-se pela preexistência de linguagem, deixando esta de ser concebida como mero instrumento que liga o sujeito ao objeto do conhecimento.

³⁸ No mesmo sentido, Henrique Smidt Simon (2006, p. 15) destaca que “A filosofia analítica do século XX operou uma verdadeira revolução no pensamento filosófico. A virada lingüística por ela realizada alterou a forma de se compreender a filosofia, que passou a ser tratada como crítica da linguagem, afastando a plausibilidade do antigo modo de pensar, baseado na elaboração de sistemas metafísicos.”

Há alguns nomes essenciais para o desenvolvimento desta nova forma de encarar a filosofia. Destacam-se as figuras de Gottlob Frege, Bertrand Russell, Rudolf Carnap, Charles Sanders Peirce, Charles Morris, Karls-Otto Apel, Willard van Orman Quine e Ludwig Wittgenstein, dentre outros (WARAT, 1995, p. 37; SIMON, 2006, p. 21).

O primeiro nome importante nesta fase de ruptura com o paradigma da filosofia da consciência foi Gottlob Frege (1848-1925). Credita-se ao filósofo alemão a inauguração do marco que se convencionou chamar de “giro lingüístico”, “virada linguística”³⁹ ou “linguistic turn”, pois “o programa filosófico de Frege [...] o levou a ser o primeiro a considerar, de maneira sistematizada, os problemas da linguagem no esclarecimento de problemas filosóficos” (SIMON, 2006, p. 32).

Frege considerou que os sinais (signos) têm tanto sentido (*Sinn*) como referência (*Bedeutung*). O sentido seria a forma como os sinais se apresentam e que propiciam sua apreensão por todos que estão familiarizados com referida linguagem, enquanto que a referência estaria relacionada àquilo que é designado (FREGE, 2009, p. 131/132). Percebe-se claramente uma influência da semiótica neste pensamento de Frege, pois o sentido seria o equivalente ao interpretante de Peirce e a referência seria o objeto.

Continuando, o autor ainda destacou a importância da sentença, não apenas da forma como signo é utilizado. E se é característica do signo ter uma referência, contrariamente, a sentença não necessariamente a possui (no sentido de ser necessariamente “verdadeira”). Porém, para Frege, o conhecimento do mundo passa necessariamente pela referência tanto dos signos quanto dos enunciados (sentenças), e não por outro motivo

[...] a ciência deve usar expressões unívocas, que não possam ter mais de um sentido, buscando-se precisão no discurso, bem como evitar o uso de signos sem referência ou que possibilitem a

³⁹ Sobre a virada linguística ou “viragem” linguística, anota Jürgen Habermas: “[...] a viragem linguística colocou o acto de filosofar sobre alicerces metodológicos mais sólidos, fazendo-os sair das aporias da teoria da consciência. Ao mesmo tempo, também se desenvolveu uma concepção ontológica da linguagem que torna a função da linguagem de franquear o acesso ao mundo independente face aos processos intramundanos de aprendizagem e transfigura a metamorfose das imagens lingüísticas num acontecer poético de origem.” (HABERMAS, 2004, p. 35)

remissão a mais de uma referência. Portanto, a ciência deve recorrer a uma linguagem logicamente precisa e controlável, que evite os inconvenientes da linguagem natural. (SIMON, 2006, p. 33)

O papel de Ludwig Wittgenstein (1889-1951) nesta etapa da filosofia é o de refinar o que se chamou de filosofia linguística ou filosofia da linguagem. Trata-se de uma primeira fase deste momento de ruptura com a filosofia da consciência, também chamada de filosofia da linguagem ideal. Neste primeiro momento do pensamento de Wittgenstein (que, conforme se verá, muda de ótica com o passar do tempo):

A tarefa da filosofia passa a ser vista como análise sintática (relação dos signos entre si) e semântica (relação dos signos e enunciados com os objetos do mundo – elementos extralinguísticos) da linguagem, deixando de lado o âmbito da pragmática (a relação dos signos com os usuários da linguagem). (SIMON, 2006, p. 21)

Baseado em Frege e Russell (WITTGENSTEIN, 1968, p. 53, 66, 67), em seu *Tractatus Logico-Philosophicus*, Wittgenstein parte do pressuposto de que a linguagem nada mais é do que a figuração do que ocorre no mundo (SIMON, 2006, p. 23; OLIVEIRA, 2006, p. 96, 101-102) pois, para o autor, “3.01 A totalidade dos pensamentos verdadeiros é a figuração do mundo” (WITTGENSTEIN, 1968, p. 61).

Sendo assim, para ele o mundo se apresenta como algo objetivo, no qual seus limites seriam os mesmos limites da lógica⁴⁰. E como a lógica determina como a linguagem significa as coisas, a linguagem só poderia ter caráter lógico ou dizer algo sobre o mundo (SIMON, p. 23). Nesse panorama, Wittgenstein desenvolve o que se chama de “teoria da figuração”, baseada no fato de que a linguagem é, ao mesmo tempo, meio de retratar a realidade (figuração do mundo) mas que não é espelho

⁴⁰ “A linguagem é a figuração do mundo. A linguagem consta de frases elementares, cuja conexão é o objeto de estudo da lógica. As frases complexas manifestam uma estrutura lógica [...]. [...] a figuração da realidade pressupunha algo de comum entre a figuração e o figurado que Wittgenstein denominou ‘forma lógica’”. (OLIVEIRA, 2006, p. 109)

da realidade, pois com ela não se confunde⁴¹ (dado que seria ela, a linguagem, um *a priori*⁴²) (MOUSSALLEM, 2006, p. 2; SIMON, 2006, p. 30).

Segundo Manfredo de Oliveira, o Tratado Lógico-Filosófico representou uma “reformulação da teoria tradicional da semelhança entre linguagem e mundo”. Para ele, na visão de Wittgenstein nesta primeira fase:

[...] a linguagem não passa de um reflexo, de uma cópia do mundo, o decisivo é a estrutura ontológica do mundo que a linguagem deve anunciar. A essência da linguagem depende, assim, em última análise, da estrutura ontológica do real. Existe um mundo em si que nos é dado independentemente da linguagem, mas que a linguagem tem a função de exprimir. (OLIVEIRA, 2006, p. 121)

É nesta primeira fase de sua produção intelectual que o autor enfatiza a semântica, dado que considera que a proposição é figuração da realidade, pois a linguagem é apenas uma descrição do mundo. Para ele, o sentido de uma proposição (sentença) é ser verdadeira ou falsa. Se é verdadeira, mostra como algo está e, se é falsa, expressa um estado de coisas que não é fato. (OLIVEIRA, 2006, p. 112) Verdadeira é a proposição que é capaz de figurar os objetos do mundo e isso seria suficiente – está exatamente neste ponto a suficiência (por assim dizer) da semântica:

[...] A importância da semântica de Wittgenstein se manifesta com mais evidência pelo fato de ela ser um excelente exemplo do que é o horizonte de pensamento da semântica tradicional: ele tematiza e desenvolve explicitamente os pressupostos ontológicos da semântica tradicional, bem como a

⁴¹ “Sem embargo, a linguagem não é o espelho da realidade. Trata-se de mundos tão distintos quanto não interseccionáveis. A linguagem existe *per se*, é auto-subsistente.” (MOUSSALLEM, 2006, p. 2)

⁴² Neste sentido, Autora Tomazini de Carvalho resume que a partir da filosofia da linguagem “Não existe um mundo “em si”, independente da linguagem, que seja copiado por ela, nem uma essência nas coisas para ser descoberta. Só temos o mundo e as coisas na linguagem; nunca “em si”. Assim, não há uma correspondência entre a linguagem e o objeto, pois este é criado por ela. A linguagem, nessa concepção, passa a ser o pressuposto por excelência do conhecimento.” (CARVALHO, 2010, p. 14)

tese da correspondência ou da coordenação entre linguagem e realidade que é, sem dúvida, uma das teses tradicionais e centrais da semântica do Ocidente, isto é, sua teoria da verdade. (OLIVEIRA, 2006, p. 114)

O Tratado Lógico-Filosófico de Wittgenstein é considerado como a força motriz para o nascimento e crescimento de um dos diversos grupos de discussão da Universidade de Viena, conhecido como “Círculo de Viena”. Estes grupos de discussão temáticos envolviam estudos de filosofia, religião, jurisprudência, entre outros assuntos relevantes. O Círculo de Viena possuía matriz filosófica, com destaque para o método científico rigoroso, encabeçado pelo então professor de Filosofia das Ciências, Moritz Schlick. (BAPTISTA, 2004, p. 33)

Nestes encontros, o Tratado foi amplamente lido, estudado e discutido até mesmo com o próprio autor, com o objetivo tentar melhor compreender aquela nova forma de pensar a filosofia como análise da linguagem. Ganharam peso no Círculo as participações não somente do professor Schlick, mas também de Carnap, Friedrich Waismann e Herbert Feigl. (BAPTISTA, 2004, p. 33)

Em agosto de 1929, Hans Hahn, Otto Neurath e Rudolf Carnap escrevem o chamado “Manifesto de Viena”, texto intitulado “A Concepção Científica do Mundo – O Círculo de Viena”, no qual estabelecem as premissas do Círculo, seu objeto e forma de estudo. Trata-se do abandono nas questões metafísicas e centralização em uma concepção científica do mundo, através do que chamaram de “método de análise lógica”.

Aspira-se à limpeza e à clareza, recusam-se distâncias obscuras e profundezas insondáveis. Na ciência não há “profundezas”; a superfície está em toda parte: tudo o que é vivenciado forma uma rede complexa, nem sempre passível de uma visão panorâmica [...] A concepção científica do mundo desconhece enigmas insolúveis. [...] A tarefa do trabalho filosófico consiste neste esclarecimento de problemas e enunciados, não, porém, em propor enunciados “filosóficos” próprios. O método deste esclarecimento é o da análise lógica. [...] (CARNAP; HAHN; NEURATH, 1986, p. 10)

Nesta forma de pensar, os enunciados metafísicos são considerados ausentes de significação. Os autores do manifesto

exemplificam a diferença entre o que se chamou de neopositivismo (mais voltado ao empirismo) e o metafísico através de duas modalidades de enunciados. No primeiro grupo, colocaram os seguintes enunciados: “existe um Deus”, “o fundamento primário do mundo é o inconsciente” e, no segundo grupo, o enunciado “o que queres dizer com teus enunciados?”. Assim, tentam mostrar ao leitor que o primeiro grupo de enunciados está relacionado à ciência empírica, já que permitem uma análise lógica e uma redução a enunciados mais simples sobre o que é dado empiricamente. Já o segundo tipo de enunciado, está carregado de viés psicológico em sua orientação, de sentimento, típico dos enunciados metafísicos. (CARNAP; HAHN; NEURATH, 1986, p. 10)

Seguindo-se nos marcos da transformação do pensamento filosófico, em 1930 Moritz Schlick escreve o texto “A Reviravolta da Filosofia”. Baseado em Wittgenstein, Schlick apresenta uma proposta de filosofia baseada na lógica formal moderna, afirmando que os problemas metafísicos não podem ser resolvidos pois são ausentes de sentido. Restaria, portanto, dissolvê-los e não resolvê-los (dado que carentes de solução). Para ele, o conhecimento está intimamente ligado com a possibilidade de expressar o que é apreensível empiricamente através de enunciados dotados de sentido. Caberia à filosofia, portanto, esclarecer o sentido dos enunciados (SIMON, 2006, p. 35). Só assim seria possível o conhecimento.

A contribuição de Rudolf Carnap nesse panorama filosófico foi a publicação, em 1935, da obra *Filosofia e Sintaxe Lógica*. É neste livro que o autor tenta explicar de que forma o método da análise lógica poderia ser aplicado à filosofia e, embora seja um marco, não se ignora que já em 1932 Carnap defendia que “Uma linguagem consiste em um vocabulário e uma sintaxe, isto é, um grupo de palavras que têm significado e regras de formação de frases. Estas regras indicam como as frases podem ser formadas com as variadas combinações de palavras”⁴³ (CARNAP, 1996, p. 61). Como se vê, Carnap (assim como Wittgenstein e Frege) deu ênfase à sintática da linguagem, tomada como nível semiótico do estudo dos signos (e, conseqüentemente, da linguagem).

Para o filósofo, uma proposição que não possa ser verificada empiricamente é uma proposição sem sentido. Henrique Smidt Simon

⁴³ “A language consists of a vocabulary- and a syntax, i.e. a set of words which have meanings and rules of sentence formation. These rules indicate how sentences may be formed out of the various sorts of words.” (The Elimination of Metaphysics Through Logical Analysis of Language, 1932)

(2006, p. 36) resume da seguinte forma os pressupostos da filosofia da linguagem de Carnap:

[...] Se os enunciados podem ser verdadeiros ou falsos, é necessário que se possa recorrer à realidade para indagar sobre a sua verdade ou falsidade. Deste modo, chega-se ao critério de sentido de uma proposição: o método de sua verificação. Se um conteúdo proposicional não puder, por princípio, ainda que por um experimento imaginário, ser verificado, então o enunciado é carente de sentido, porque nada afirma sobre o mundo.

A rejeição da metafísica pelos filósofos da linguagem é exatamente justificada pela impossibilidade de verificação⁴⁴ (verdade/falsidade) dos enunciados metafísicos.

Dentro desta sistemática de pensamento, Carnap classifica as sentenças em representativas e expressivas. Sentenças representativas seriam aquelas capazes de representar estados de coisas e, dessa forma, poderiam ser verdadeiras ou falsas se submetidas à experimentação empírica. Já as sentenças expressivas seriam aquelas que dizem “algo sobre sentimentos, estado de ânimo, e caráter de uma pessoa” (SIMON, 2006, p. 38). Assim, conclui o autor que as sentenças metafísicas são do tipo expressivas. Trata-se, sem dúvida, de mais um marco da ruptura com a filosofia da consciência, uma mudança no paradigma, no modo de encarar a função da filosofia:

Os tradicionais questionamentos da metafísica deixaram de ser objeto de investigação dos filósofos que aderiram à corrente analítica, os quais passaram a classificá-los como desprovidos de sentido. A pretensão milenar da filosofia em encontrar respostas para os mistérios do universo foi por eles rejeitada, cabendo esta função, a partir de agora, exclusivamente às ciências. À filosofia

⁴⁴ “A idéia nuclear do positivismo lógico, herdando os mesmos fundamentos do positivismo comtiano, era desprezar toda metafísica, ao se recusar a responder questões inacessíveis ao entendimento, como a natureza última das coisas ou os valores absolutos. Sua tarefa, daí em diante, se restringiria apenas ao esclarecimento dos conceitos e proposições da ciência. Desse modo, considerava proposições sem sentido, e portanto inúteis, todas aquelas cujas informações por elas enunciadas não pudessem ser verificadas objetivamente”. (BAPTISTA, 2004, p. 72)

restava apenas elucidar as proposições da ciência, mediante uma sintaxe lógica apta a definir conceitos com precisão, estabelecer conexões entre eles e construir um sistema lingüístico completo e coerente. (BAPTISTA, 2004, p. 50/51)

A evolução do pensamento filosófico, certamente, não parou neste estágio. Outros nomes vieram para desenvolver ainda mais esta nova forma de encarar a filosofia (como Apel e Kuhn) e outros nomes já conhecidos refinaram sua produção científica, como é o caso de Wittgenstein. Centrada agora no uso da linguagem, a chamada virada pragmática da filosofia passa a ser analisada no próximo tópico.

2.4.2 Filosofia pragmática (virada pragmática da filosofia)

Se os planos semióticos da linguagem são divididos em plano sintático, semântico e pragmático, então a virada pragmática da filosofia não deixa de ser também “filosofia da linguagem”, ou filosofia analítica, conforme verificado nas linhas anteriores. Porém, por questão exclusivamente didática (dada a visível mudança de ponto de vista), será tratada neste tópico específico.

O marco da virada lingüística da filosofia foi, conforme se percebe, a visão de que a linguagem representa o mundo, em uma clara identidade entre signo e objeto. Nesse panorama, o papel da filosofia passou a ser o de definir os conceitos (com base na dicotomia verdadeiro/falso) de forma que estes pudessem ser corretamente utilizados na formação de sentenças, quando da produção do conhecimento. A filosofia analítica tinha como pressuposto o fato de que “a linguagem comum é deficiente e que o êxito na compreensão da linguagem depende da explicitação e supressão de seus problemas, a partir de uma elaboração teórica de uma linguagem logicamente perfeita.” (WARAT, 1995, p. 63).

Já a virada pragmática da filosofia pode ser delimitada pela necessidade de considerar não apenas a linguagem ideal e sua estrutura lógica (a linguagem logicamente perfeita), mas também a linguagem ordinária, ou seja, o uso da linguagem⁴⁵. Aqui, mais uma vez, é possível

⁴⁵ Sobre a passagem da filosofia analítica para a filosofia pragmática, Jürgen Habermas esclarece que, na segunda, “a questão da validade de uma proposição já não se coloca como um problema, dissociado do processo comunicativo, da relação objectiva entre a linguagem e o mundo. Tão-pouco deve a pretensão de

identificar a influência da semiótica na vertente filosófica, pois se credita ao semioticista Charles Morris o desenvolvimento dos planos semióticos da linguagem em sintaxe, semântica e pragmática, conforme bem relembra Rachel Nigro (2009, p. 181-182):

A pragmática pretende realizar uma investigação da linguagem concreta, em pleno funcionamento, e determinar, na medida do possível, o sentido de uma proposição através da análise da nova unidade de significação, o ato de fala.

O termo “pragmática” provém de uma classificação proposta por Morris em 1938 e adotada por diversos pensadores da linguagem, tanto da vertente analítica como da ordinária. Considerando a linguagem humana como um conjunto de signos, Morris divide o fenômeno da significação em três áreas distintas: sintaxe, semântica e pragmática.⁴⁶

Surge a ideia da metalinguagem, ou seja, da linguagem acerca da linguagem, que é a linguagem ordinária. A linguagem passa a ser considerada não apenas como representativa do mundo, como também um ato de interação humana. Dessa forma, chega-se então à conclusão de que “mesmo a função descritiva não pode mais ser tratada sem a consideração dos elementos da linguagem comum: não é possível estabelecer uma linguagem totalmente neutra e pura, livre de vagueza e dotada de total univocidade” (SIMON, 2006, p. 48-49).

Nome importante na mutação e desenvolvimento do pensamento filosófico, novamente aparece Ludwig Wittgenstein. É muito marcante, nesta segunda fase da produção intelectual do autor, o abandono das premissas construídas no Tratado Lógico Filosófico e adoção de uma nova forma de pensar na obra Investigações Filosóficas.

O primeiro livro, Tratado Lógico-Filosófico, foi publicado quando o autor ainda vivia, já Investigações Filosóficas se trata de uma obra póstuma. Nos dois é possível identificar que o objeto de estudo e centro da problemática permanece o mesmo: a linguagem. Também se

validade, com o que o locutor se refere às condições de validade dos seus enunciados, ser definida unicamente da perspectiva do locutor. As pretensões de validade visam o reconhecimento intersubjectivo pelo locutor e pelo ouvinte; [...] (HABERMAS, 2004, p. 131/132)

⁴⁶ A teoria dos atos de fala tem como seus expoentes John Austin e John Searle (OLIVEIRA, 2006, p. 149-200; HABERMAS, 2004, p. 154).

aproximam na estruturação das idéias, ambos divididos por parágrafos numerados, porém sem uma sistemática de pensamento semelhante: o leitor, em contato com ambas as obras, percebe que, em *Investigações Filosóficas*, Wittgenstein se preocupou mais em expor seu pensamento e sua nova “teoria” do que em sistematizar sua linha de raciocínio.

Na primeira fase, Wittgenstein “trata a linguagem como uma função de representação de fatos do mundo” e, na segunda, “amplia consideravelmente sua visão sobre a linguagem e apresenta a noção de ‘jogo de linguagem’” (SIMON, 2006, p. 49). Segundo Wittgenstein, “o termo ‘jogo de linguagem’ deve aqui salientar que o falar da linguagem é uma parte de uma atividade ou de uma forma de vida” (WITTGENSTEIN, 1999, p. 35)⁴⁷.

Sendo assim, o conhecimento científico seria caracterizado por um jogo de linguagem próprio, diferente do jogo de linguagem utilizado em momentos diferentes. Um juiz, por exemplo, utiliza a linguagem ordinária em sua família, utiliza linguagem técnica ao proferir uma sentença e adota linguagem científica ao lecionar uma disciplina a seus alunos. (MOUSSALLEM, 2006, p. 8)

Como se vê, a transposição do pensamento de Wittgenstein da primeira para a segunda fase se trata de um momento de ruptura e não de um desenvolvimento natural e linear de um pensamento, como bem anota Manfredo de Oliveira (OLIVEIRA, 2006, p. 132):

[...] a perspectiva segundo a qual essa problemática é considerada muda radicalmente na segunda fase do pensamento de Wittgenstein, de tal modo que não se pode considerar esta fase como um desenvolvimento linear da primeira. Muito pelo contrário, Wittgenstein desenvolve seu pensamento na segunda fase como uma crítica radical à tradição filosófica ocidental da linguagem, cuja expressão última havia sido precisamente o *Tractatus*. Em suma, sua obra da segunda fase encontra-se em fundamental oposição com a da primeira, mesmo que o problema central permaneça o mesmo.

⁴⁷ Wittgenstein não conceitua o que seria “jogo de linguagem”. Porém, da leitura de *Investigações Filosóficas* é possível inferir que “a teoria dos jogos de linguagem postula ser toda linguagem composta por um conjunto de regras próprias, que a determina e a diferencia das demais.” (CARVALHO, 2010, p. 36).

Em sentido análogo, Henrique Smidt Simon destaca que a filosofia analítica (positivismo lógico ou neopositivismo) vivencia sua “virada pragmática”. A partir deste momento, “a formalização da linguagem é substituída (ou, ao menos, perde a prevalência) pela linguagem ordinária, levando-se em consideração o uso comum da linguagem como parâmetro de análise” (SIMON, 2006, p. 17).⁴⁸

Com efeito, em Investigações Filosóficas o autor revela o peso insustentável da pureza da lógica e a necessidade de retorno ao “solo áspero” para obter o atrito necessário para continuar o caminhar, sem escorregar:

107. Quanto mais exatamente consideramos a linguagem de fato, tanto maior torna-se o conflito entre ela e nossas exigências. (A pureza cristalina da lógica não se entregou a mim, mas foi uma exigência.) O conflito torna-se insuportável; a exigência ameaça tornar-se algo vazio – Caímos numa superfície escorregadia onde falta o atrito, onde as condições são, em certo sentido, ideais, mas onde por esta mesma razão não podemos mais caminhar: necessitamos então o atrito. Retornemos ao solo áspero! (WITTGENSTEIN, 1999, p. 64)

A partir de então, sugere que o uso da linguagem é que permite que se preencha o “abismo” entre o que se quer dizer e a compreensão⁴⁹. Para o autor, “432. Todo signo *sozinho* parece morto. O *que* lhe dá vida? – No uso, ele *vive*. Tem então a viva respiração em si? – Ou o *uso* é sua respiração?” (WITTGENSTEIN, 1999, p. 129).

Segundo Simon (2006, p.51), nesta etapa Wittgenstein passa a ver a análise lógica da linguagem (que ele mesmo defendeu no Tratado Lógico-Filosófico) como uma quimera, uma busca vã pela elucidação exata e completa da linguagem. Seria como se cada expressão de uso comum portasse algo oculto (como que um

⁴⁸ Anota Luis Alberto Warat que “Neste momento de sua evolução teórica, Wittgenstein passa a acreditar que a linguagem natural é a correta e que as dificuldades de origem lingüística surgem porque os filósofos a reconstituem deficientemente. Desta forma, a solução dos problemas lingüísticos surge da compreensão de como se utiliza de fato a linguagem e, a partir desta constatação, deve-se indicar onde e como erraram os filósofos.” (1995, p. 63).

⁴⁹ “431. “Entre a ordem e sua execução há um abismo. Este deve ser preenchido pela compreensão.” (WITTGENSTEIN, 1999, p. 129)

significado inato). Os conceitos fechados podem até ser úteis, mas muitas vezes os conceitos abertos são os que permitem a compreensão, pois esta passa por saber utilizar as palavras e expressões (SIMON, 2006, p. 55).

Com efeito, Wittgenstein deixa registrado em *Investigações Filosóficas* que “109. [...] Os problemas são resolvidos não pelo acúmulo de novas experiências, mas pela combinação do que é já há muito tempo conhecido. A filosofia é uma luta contra o enfeitiçamento do nosso entendimento pelos meios da nossa linguagem” (1999, p. 65).

Dessa forma a visão do autor deixa a de ser que existe uma significação única e definitiva *a priori* para considerar que o contexto é que fornecerá as semelhanças e parentescos necessários para a correta utilização das palavras. Conforme esclarece Manfredo de Oliveira, a linguagem é sempre ambígua, pois “que suas expressões não possuem uma significação definitiva” e que com relação a esta vaguidade, seria possível “por meio de certas regras, diminuir o campo de vaguidade dos conceitos empíricos [...], mas afastar toda e qualquer vaguidade é impossível, pois isso pressupõe conceitos cuja significação está estabelecida de modo definitivo [...]” (OLIVEIRA, 2006, p. 131).

Como bem observa Luis Alberto Warat, “uma diferença substancial entre a Filosofia da Linguagem Ordinária e o Positivismo Lógico estaria, desta maneira, no nível de análise privilegiado: pragmático, para os primeiros; sintático e semântico, para os segundos.”. (WARAT, 1995, p. 64) E ponderando sobre a filosofia pragmática, Jürgen Habermas assevera:

A filosofia *pragmatista* e a filosofia *hermenêutica* situam, de fato, a dúvida quanto às pretensões de fundamentação e autofundamentação do pensamento filosófico a nível mais profundo do que os críticos que se colocam na linhagem de Kant e de Hegel. Pois eles abandonam o horizonte no qual se move a filosofia da consciência com seu modelo do conhecimento baseado na percepção e na representação de objetos. No lugar do sujeito solitário, que se volta para objetos e que, na reflexão, se toma a si mesmo por objeto, entra não somente a idéia de um conhecimento lingüisticamente mediatizado e relacionado com o agora, mas também o nexos de prática e da comunicação quotidianas, no qual estão inseridas as operações cognitivas que têm desde a origem

um caráter intersubjetivo e ao mesmo tempo cooperativo. (HABERMAS, 1989, p. 24/25)

No panorama pós-moderno, Habermas (1989, p. 165; 2004, p. 85) desenvolve a teoria da ação comunicativa (ou teoria do agir comunicativo) a partir da filosofia pragmática. O autor divide o agir em agir estratégico e agir comunicativo. O primeiro envolve atos de fala voltados para o convencimento, para o sucesso⁵⁰, já o segundo está voltado para o entendimento⁵¹, ou seja, baseia-se na necessidade de estabelecimento de um consenso e de um entendimento mútuo.

Umberto Eco identifica uma relação entre as etapas do pensamento filosófico e os planos semióticos da linguagem, na medida em que considera que a “filosofia da linguagem, dos estoícos a Cassirer, dos medievais a Vico, de Santo Agostinho a Wittgenstein, abordou *todos* os sistemas de signos e, neste sentido, colocou uma questão radicalmente semiótica” (ECO, 1991, p. 9).⁵²

Conforme verificado da análise do caminho percorrido pelo pensamento filosófico, em todas as fases da filosofia da linguagem houve uma abordagem semiótica. Isso porque ora deu ênfase ao plano semântico da linguagem (com a verificação dos sentidos das sentenças e atribuição de verdade e falsidade às proposições construídas, típica da primeira fase do pensamento de Wittgenstein), ora atribuiu mais importância ao uso da linguagem, ótica eminentemente pragmática da

⁵⁰ “Na medida em que os atores estão exclusivamente orientados para o *sucesso*, isto é, para as conseqüências do seu agir, eles tentam alcançar os objetivos de sua ação influenciando externamente, por meio de armas ou bens, ameaças ou seduções, sobre a definição da situação ou sobre as decisões ou motivos de seu (sic) adversários. A coordenação das ações de sujeitos que se relacionam dessa maneira, isto é, *estrategicamente*, depende da maneira como se entrosam os cálculos de ganho egocêntricos.” (HABERMAS, 1989, p. 164/165)

⁵¹ “Uma vez que o agir comunicativo depende de um uso da linguagem orientado para o entendimento, ele tem de obedecer a condições mais rigorosas. [...] O agir comunicativo distingue-se, portanto, do agir estratégico pelo facto de uma coordenação de acções bem sucedida não se apoiar sobre a racionalidade orientada para fins dos planos de acção sempre individuais, mas sobre a força racionalmente motivadora de realizações de entendimento, ou seja, sobre uma racionalidade que se manifesta nas condições em que um *consenso* pode ser alcançado de um modo comunicativo.” (HABERMAS, 2004, p. 85)

⁵² Um dos nomes mais importantes do pensamento pragmático pós-moderno é Jürgen Habermas. No entanto, como sua teoria do ato comunicacional parte da teoria dos atos de fala atribuída a John Austin e John Searle que não foi aqui dissecada, Habermas não será amplamente abordado nesta pesquisa.

linguagem (que pode ser aferida, por exemplo, na obra *Investigações Filosóficas*, da segunda fase do mesmo autor).

2.5 DIREITO E LINGUAGEM – SEMIÓTICA JURÍDICA E SUAS DIMENSÕES

Como visto, a mudança de paradigma filosófico da filosofia da consciência para a filosofia da linguagem (analítica) se deu inegavelmente com a contribuição da produção científica de Charles Sanders Peirce, Ferdinand de Saussure e Charles Morris. Todos os três são considerados como grandes pensadores semióticos (em que pese a já levantada diferenciação entre semiótica – para Peirce – e semiose – para Saussure).

2.5.1 Semiótica Jurídica

A teoria do direito não passou ao largo desta mudança de modelo, sendo contaminada pela nova de encarar o conhecimento, permeada por um indispensável estudo da linguagem:

Estudar a linguagem jurídica sob a vertente semiótica é, na verdade, estudar um viés que, não obstante sua já secular existência, tem-se afigurado dia a dia mais uma matriz teórica de referência para os estudos de linguagem. A semiótica ocupa, portanto, um espaço teórico anteriormente dominado por ramos científicos estanques do conhecimento humano, tendo-se reforçado em sua amplitude objetiva e em proposta de investigação na exata medida da constante mutação dos saberes humanos. (BITTAR, 2008, p. XIII)

Para Celso Braida (2013, p. 76-77), coube a Rudolf Carnap a tarefa de expandir a filosofia analítica (com a máxima de Wittgenstein de que “Os limites de minha linguagem significam os limites de meu mundo.”) para os demais ramos da ciência. E foi Hans Kelsen o primeiro a importar esta análise da linguagem trazida pelos neopositivistas para o estudo do direito (SIMON, 2006, p. 16).⁵³

⁵³ Em complemento, Luis Alberto Warat destaca que “Kelsen foi o primeiro autor que utilizou, para o campo jurídico, às noções de linguagem-objeto e metalinguagem, ainda que sem mencioná-las expressamente. A distinção que

De fato, a linguagem não funciona apenas como veículo descritivo, atuando em várias direções. Nem sempre possui o objetivo de descrever a realidade: pode ser veículo de ordem, visando a alterar o estado das coisas (VILANOVA, 2010, p. 3).

Veículo de ordem, o direito positivo é responsável por regular as condutas humanas, sendo que é através dos mandamentos legais que o Estado exerce esse objetivo. Como fato cultural que é, o direito é vertido em linguagem, linguagem prescritiva que se utiliza de textos normativos (MOUSSALLEM, 2006, p. 20). Lourival Vilanova assevera que:

O Direito positivo existe como técnica de ordenação da conduta humana, numa situação global historicamente individualizada. E comunica essa tendência pragmática à ciência mesma que o converte em objeto do conhecimento. O Direito positivo visa a controlar a conduta, impondo formas normativas a essa conduta e, através delas, a alcançar fins, uns permanentes, outras variáveis, de acordo com o ritmo histórico e a índole própria das culturas. (2010, p. XXXIX)

Sendo o direito também linguagem, a adoção da filosofia da linguagem no direito se torna cada vez mais frequente. Fernando Pavan Baptista relembra que para Norberto Bobbio o discurso jurídico deveria observar os mesmos padrões exigidos pelo positivismo lógico (filosofia analítica), de modo que para alcançar seu rigor científico deveria se sujeitar à análise da linguagem (que seria, no caso, a linguagem do legislador). Para o autor, como a linguagem do direito se utiliza de proposições prescritivas “que expressam enunciados diretivos de comportamentos sociais, sua análise lingüística enfrenta problemas que não costumam ocorrer em outras ciências: a linguagem do legislador não é necessariamente rigorosa, completa e ordenada.” (BAPTISTA, 2004, p. 54).

Tal asserção faz sentido, uma vez que, realmente, o direito está intimamente relacionado com os comportamentos sociais. E juntando-se a esta conclusão o que Charles Morris já defendia, ou seja, que a compreensão da língua abrange o emprego de “combinações e transformações de signos não proibidas pelos usos do grupo social em

efetua entre normas e regras de direito corresponde às mesmas necessidades que levaram Wittgenstein a falar de “uso” e “menção” e Russell de “linguagem-objeto” e “metalinguagem”. (1995, p. 50).

questão”, usar corretamente uma linguagem exige “seguir as regras de uso (sintáticas, semânticas e pragmáticas) corrente na comunidade social dada” (MORRIS, 1976, p. 58).

Isso porque direito é linguagem, dado que “[...] Uma linguagem no sentido semiótico pleno do termo é qualquer conjunto intersubjetivo de veículos do signo cujo uso é determinado por regras sintáticas, semânticas e pragmáticas” (MORRIS, 1976, p. 58). O direito possui sua linguagem própria, adota veículos do signo próprios e, sendo assim, é plenamente possível a sua análise nos planos semióticos da linguagem⁵⁴.

Como bem resumiu José Diniz de Moraes (2012, p. 45/46), “Em suma, a divisão da semiótica em sintaxe, semântica e pragmática, decorre da análise do processo semiótico em que uma coisa se torna para alguém signo de uma outra coisa”.

Mas como será possível transpor a semiótica e a filosofia da linguagem para o plano jurídico? A tarefa não é fácil, porém há uma gama de intelectuais que tem se debruçado sobre este árduo trabalho, que ganha força na produção intelectual dos programas de pós-graduação da Universidade de São Paulo – USP e da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP.

Portanto, também no direito a construção do sentido pode passar pelo estudo da linguagem e da utilização dos signos na comunicação, nos seus três planos: sintático, semântico e pragmático. Eduardo Bittar divide a análise semiótica do direito (Semiótica Jurídica) em dois movimentos, que chamou de movimento macrossemiótico e microssemiótico. O movimento macrossemiótico abrange a “investigação do movimento sistemático do Direito por meio de seus discursos” e o microssemiótico significa “as perspectivas internas em que desdobram as manifestações jurídicas de sentido por meio de seus discursos próprios” (BITTAR, 2008, p. 7). O autor defende a existência de uma Semiótica Jurídica, definindo-a como “a ciência da significação jurídica e dos processos de significação jurídica.” (BITTAR, 2008, p. 33).

Luis Alberto Warat, em seu “O direito e a sua linguagem” também enaltece a possibilidade de estudo do direito sob a ótica da

⁵⁴ Rememora-se que Charles Morris já defendia que todo e qualquer ramo da ciência poderia ser analisado sob o panorama do estudo da linguagem: “[...] já se mencionou que se pode muito bem incluir todo o estudo da ciência no estudo da linguagem da ciência, pois o estudo dessa linguagem envolve não só o da sua estrutura formal, mas a sua relação com objetos designados e com as pessoas que o usam” (MORRIS, 1976, p. 11)

linguagem e, por via de consequência, sob o viés semiótico. E conforme verificado nas linhas primeiras do presente estudo:

O signo, assim caracterizado, pode ser estudado sob três pontos de vista, atendendo ao fato de que pode ser considerado como elemento que mantém três tipos de vinculações: com outros signos; com os objetos que designa; com os homens que o usam. A primeira vinculação é chamada *sintaxe*; a segunda, *semântica*; a terceira, *pragmática*. Estes três níveis de análise constituem as partes da *semiótica*, entendida como a *teoria geral de todos os signos e sistemas de comunicação*. (WARAT, 1995, p. 39)

Não escapou a Paulo de Barros Carvalho esta correlação da semiótica e da filosofia da linguagem com o direito, bem como a possibilidade de aproximação destes assuntos. Segundo o autor, é plenamente possível a aplicação da semiótica ao direito positivo, conforme se denota a seguir:

Aplicando esta técnica ao direito positivo, o estudo de seu plano sintático, que tem a Lógica como forte instrumento, permite conhecer as relações estruturais do sistema e de sua unidade, a norma jurídica. O ingresso no seu plano semântico possibilita a análise dos conteúdos significativos atribuídos aos símbolos positivados. É nele que lidamos com os problemas de vaguidade, ambigüidade e carga valorativa das palavras e que estabelecemos a ponte que liga a linguagem normativa à conduta intersubjetiva que regula. E, as investidas de ordem pragmática permitem observar o modo como os sujeitos utilizam-se da linguagem jurídica para implantar certos valores almejados socialmente. É nele que se investiga o manuseio dos textos pelos tribunais bem como questões de criação e aplicação das normas jurídicas. (CARVALHO, 2013, p. 169-170).

No Brasil, identificam-se três etapas na análise semiótica da teoria jurídica: o primeiro momento, voltado aos estudos da Lógica Jurídica, no qual aparece o nome relevante de Lourival Vilanova; um segundo momento com os estudos de nova retórica e tópica, com a produção intelectual de Tercio Sampaio Ferraz Junior e, por fim, um

terceiro momento filiado à Escola Analítica de Buenos Aires, com as contribuições do argentino Luis Alberto Warat. (BITTAR, 2008, p. 39).

Sendo então o Direito um fenômeno semiótico, está sujeito à análise sob as dimensões sintática, semântica e pragmática.

No plano semântico, poderão ser verificados os conteúdos significativos das palavras do texto. Já no plano sintático, é a lógica que fornecerá os parâmetros para que se conheça a unidade mínima do sistema de direito positivo, a norma jurídica e, por fim, com apoio na pragmática, será possível verificar de que forma os sujeitos se utilizam da linguagem jurídica (CARVALHO, 2010, p. 165).

Resumidamente, no plano sintático é efetuada uma abordagem estrutural; no plano semântico uma análise conceitual, de conteúdo e no pragmático do uso da linguagem jurídica (CARVALHO, A. T., 2010, p. 166). Emprestando-se as palavras de Tárek Moussallem, que se encaixam perfeitamente no que se pretende no desenvolvimento desta tese, “o método jurídico a ser adotado no presente trabalho é a análise lingüística do direito positivo em seus planos sintático, semântico e pragmático tendo a lógica jurídica como ponto de partida.” (MOUSSALLEM, 2006, p. 10).

Passa-se a analisar, portanto, a linguagem jurídica sob a ótica das três dimensões semióticas nos próximos parágrafos.

2.5.2 A sintaxe do Direito

É na dimensão sintática que o uso da lógica se mostra presente e permite o estudo da norma jurídica.

Entende-se que o direito é “produto da cultura humana, [...] algo concebido pelo ser humano, contraposto ao *dado* [...], entendido aqui como o bem já encontrado pelo homem no mundo fenomênico (natureza)” (MOUSSALLEM, 2006, p. 18). Em sentido análogo, Lourival Vilanova (2010, p. 29) já asseverava que “o direito é um fato cultural, um de cujos componentes é a linguagem. A linguagem jurídica é o suporte material das formas.”

A linguagem jurídica apresenta duas funções essenciais: é tanto prescritiva (dever-ser) quanto descritiva (ser). A função prescritiva está relacionada ao direito positivo e a função descritiva à ciência do direito, que ao descrever o direito positivo (linguagem objeto) passa a ser tomada como uma metalinguagem deste. Adverte-se, portanto, que as “funções da linguagem são inconfundíveis e, por isso, incomunicáveis entre si: são jogos lingüísticos diferentes, cada qual com suas próprias regras.” (MOUSSALLEM, 2006, p. 21).

Ocorre que a linguagem jurídica, utilizada pelo direito, nem sempre produz normas jurídicas. E esta diferenciação é muito bem efetuada por Eurico Marcos Diniz de Santi, que diferencia direito, enunciado e norma jurídica da seguinte forma, começando-se pela verificação do seu conceito mais básico de “enunciado”:

O direito, enquanto objeto do conhecimento, apresenta-se em linguagem na forma enunciativa. Enunciado é o modo expressional frástico, conjunto de palavras que, relacionadas, cumprem com o requisito de serem significativas. (SANTI, 1999, p. 35)

Esta é a primeira premissa: o direito, de uma forma geral, é um conjunto de enunciados, sendo o enunciado apenas a estrutura sintático-gramatical. De fato, os textos de direito positivo (sejam constitucionais, legais, decretos) “são veículos normativos que se constituem de enunciados. Com efeito, surgem na forma de artigos, incisos, parágrafos, alíneas, segmentos de linguagem [...]” (SANTI, 1999, p. 35). O autor prossegue destacando que estes enunciados prescritivos correspondem a proposições, que são significações, ou seja, “proposição é a significação do enunciado.” (SANTI, 1999, p. 35)

No entanto, apesar de os enunciados prescritivos do direito corresponderem a proposições, estas significações isoladamente consideradas nem sempre configuram normas jurídicas (SANTI, 1999, p. 35). Isso porque, a norma jurídica “é a proposição prescritiva que tem a forma implicacional, associando a um possível dado fático uma relação jurídica. [...] é norma a partir de sua imersão no todo que é o sistema de linguagem do direito positivo.” (SANTI, 1999, p. 36). Ou seja, há algumas situações em que um determinado enunciado prescritivo atômicamente considerado não é capaz de, a partir do dado fático, constituir uma relação jurídica⁵⁵.

As normas são proposições. E uma proposição é um conjunto de palavras que possui um significado em sua unidade. “Sua forma mais comum é o que na lógica clássica se chama *juízo*, uma proposição

⁵⁵ Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho detalha que em algumas situações é necessária a “associação de duas ou mais proposições prescritivas”: “Pois bem. Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante as formas lógicas dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.” (CARVALHO, 2007, p. 24).

composta de um sujeito e de um predicado, unidos por uma cópula (S é P)” (BOBBIO, 2008, p. 72-73). Este processo lógico de construção da estrutura inicia-se com o contato com a linguagem objeto (textos de direito positivo), sendo que a partir daí são construídas as proposições e, posteriormente, efetuadas as abstrações necessárias e a substituição por símbolos para que se atinja a univocidade (CARVALHO, 2010, p. 183). Tal conclusão se utiliza do plano sintático da semiótica, como se pode observar do que ensina Umberto Eco (2014, p. 12): “um signo foi definido como o antecedente evidente de um conseqüente, ou o conseqüente de um antecedente quando conseqüências similares foram previamente observadas”. Resume Clarice Von Oertzen de Araujo (2005, p. 103/104):

Uma norma jurídica é uma combinação de duas proposições organizadas segundo a forma lógica dos juízos condicionais. Há a proposição denominada antecedente, a qual descreverá um fato jurídico. A esta proposição atrela-se uma segunda, denominada conseqüente, a qual atribui à ocorrência do fato descrito no antecedente o nascimento de uma relação jurídica que pode revestir a forma de uma obrigação, uma permissão ou uma proibição. A ligação entre as duas proposições integrantes de uma norma jurídica é realizada por um functor deôntico neutro qualificado de “dever ser”, na medida em que esta conexão entre as duas proposições reflete um ato de vontade dos autores das normas. Todas as espécies de normas jurídicas, sejam quais forem seus canais introdutórios, possuem a mesma estrutura sintática (a homogeneidade sintática) biproposicional.

Resumidamente, tem-se que o direito se constitui por um conjunto de enunciados (artigos, parágrafos, alíneas, incisos). A proposição é a significação destes enunciados. Algumas significações dos enunciados (proposições) do direito não constituem normas jurídicas. Outras significações dos enunciados do direito constituem normas jurídicas.

Dessa forma, a norma jurídica (regra jurídica) não pode ser confundida com a lei. A lei é o texto de direito positivo, as marcas de tinta sobre o suporte físico (e que, além do mais, sozinha nada diz), enquanto que a norma jurídica pode ser encarada como uma resultante

do sistema jurídico formado pelas leis, dotada de uma estrutura lógica bipartida. Esta estrutura lógica bipartida, na visão de Alfredo Augusto Becker (2010, p. 319), poderia ser resumida da seguinte forma, em direito tributário: de um lado a hipótese de incidência (que o autor também denomina de “fato gerador”, suporta factício e “fatispecie” e, do outro, a regra propriamente dita (a que o autor denomina igualmente de norma, regra de conduta ou preceito) (BECKER, 2010, p. 315). Como se verifica, para o autor a regra jurídica possui uma estrutura lógica que se decompõe em duas partes: a hipótese de incidência e a regra ou norma.

Tárek Moysés Moussallem (2006, p. 67) define norma jurídica como “fruto de um esquema de interpretação realizado pelo homem para construir o sentido deontico do texto do direito positivo”. E sistematiza este processo de interpretação que o sujeito cognoscente realiza, da seguinte forma: “o intérprete, a partir da leitura dos enunciados prescritivos (S1), articula suas significações (S2) e compõe a norma jurídica (S3). Esta, por sua vez, é portadora de uma estrutura hipotético-condicional na qual se encontra regulamentada a conduta humana.” (MOUSSALLEM, 2006, p. 67).

Mas há outras definições de norma jurídica, não apenas uma. Pode ser tida como (a) norma jurídica em sentido amplo, como sinônimo de proposição prescritiva; (b) norma jurídica em sentido estrito, que aglutina “os elementos necessários à expressão do mínimo e irreduzível de manifestação do deontico” e (c) norma jurídica em sentido completo (GAMA, 2009, p. 54), que assim define o autor:

[...] De fato, toda e qualquer norma (i.e., ética, profissional, religiosa) é formada pela estrutura condicional do tipo “se A, então B”. Entretanto, só a norma jurídica tem uma sanção coercitiva para assegurar uma reação ao seu descumprimento. Só a norma jurídica é aplicada pelo aparato jurisdicional do Estado, mesmo contra a vontade de seus destinatários. Daí porque as normas jurídicas em sentido completo, além de um antecedente e um conseqüente, devem prever seu próprio descumprimento, imputando uma conseqüência negativa àquele que infringir seus preceitos. (GAMA, 2009, p. 58)

Para o presente estudo, que não tratará especificamente das sanções, importa sobremaneira a visão da norma jurídica em sentido estrito. No percurso gerativo de sentido identificado nas linhas

anteriores (S1, S2, S3), a norma jurídica em sentido estrito aparece no nível S3, ou seja, a norma jurídica como uma significação que o intérprete constrói, a partir dos enunciados dos textos de direito positivo e que se caracteriza essencialmente por sua estrutura hipotético-condicional “D (H → C)”⁵⁶ (CARVALHO, 2010, p. 280).

A estrutura lógica da norma jurídica é formulada a partir da utilização da dimensão sintática da semiótica na medida em que, como se viu, o âmbito semântico estuda a relação nos signos com o que designam. Esta relação pode ser caracterizada pelo termo “implica”, conforme entendimento de Charles Morris. Eurico Marcos Diniz de Santi bem resume esta abstração que é efetuada sobre os textos de direito positivo para a composição da norma jurídica tributária, exercício este que é efetuado em qualquer ramo do direito:

[...] Todas as normas apresentam a mesma estrutura sintática. Daí a afirmação de que o direito é um sistema que apresenta em suas unidades – as normas jurídicas válidas – homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. Uma se justifica pelo fato de que as normas apresentam idêntica estrutura lógica; a outra decorre da diversidade de conteúdos dirigidos à região material da conduta social nas suas iminentes relações de intersubjetividade. (SANTI, 1997, p. 38)

Norma jurídica, nesse panorama, não deve ser confundida com o texto de direito positivo. É algo imaterial, edificado pelo ser cognoscente. Trata-se da extração do sentido a partir dos enunciados, caracterizada por esta estrutura bipartida mencionada, formada por um juízo hipotético-condicional de onde se extrai que, ocorrida a situação genericamente prevista na hipótese, desencadeia-se uma consequência. É “proposição deontica mediante a qual se imputa uma consequência a um antecedente ou suposto” (CARVALHO, 1998, p. 88).

⁵⁶ Em sentido análogo, porém com alguma diferença na composição da estrutura lógica, Eurico Marcos Diniz de Santi assevera que “reduzindo as múltiplas modalidades verbais à estrutura formalizada da linguagem lógica obtém-se esta fórmula: “se se dá um fato F qualquer, então o sujeito Sa deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito Sp – assim deve ser”. Ou, em linguagem totalmente formalizada: D[h→R(Sa, Sp)]” (1997, p. 38).

Lourival Vilanova é, inegavelmente, o nome de maior relevância na importação da lógica para o direito positivo no Brasil. Assim, com fundamento na lógica, o autor formulou sua teoria de bipartição da norma jurídica em antecedente e conseqüente em sua obra “As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo” (2010, p. 74):

Cada proposição normativa (sublinhando o ente lógico “proposição”), parte constituinte da proposição normativa total, mostra estrutura implicacional: se se dá um fato F, recolhido numa proposição p, um sujeito se põe em relação deôntica com outro sujeito; se se verifica conduta oposta (contrária ou complementar) à conduta estabelecida como deonticamente devida, formulada na proposição “não-q”, então outra relação de sujeito para sujeito, deonticamente especificada, vem se estabelecer, recolhida na proposição r. Em síntese de linguagem formalizada: “ $p \rightarrow q$ ”, “ $\text{não-}q \rightarrow r$ ”. No interior de cada proposição, temos antecedentes (hipóteses) e conseqüentes (teses), que Kelsen chama pressupostos e conseqüências.

Segundo o autor, a norma jurídica contará sempre com dois elementos fundamentais: a) hipótese (ou antecedente) e b) conseqüência, sendo que na hipótese será evidenciada uma determinada situação de fato (proposição implicante) e na conseqüência haverá a prescrição do efeito da proposição implicante (identificação da relação jurídica que se cria) (VILANOVA, 2010, p. 86).

Como exemplo, pode-se utilizar o artigo 253 do Código de Trânsito⁵⁷. O enunciado apresenta a seguinte proposição: o condutor de veículo automotor não deve bloquear a via com o veículo. Vertendo-se tal enunciado na proposição normativa total sugerida por Lourival Vilanova, tem-se que “p” pode ser substituído por “se condutor de veículo automotor” e “q” por “não bloquear a via”. Logo, se o juízo implicacional determina que “ $p \rightarrow q$ ”, então “se condutor de veículo automotor, implica (ou deve ser) em não bloquear a via com o veículo”. A segunda parte, “ $\text{não-}q \rightarrow r$ ”, está relacionada com o descumprimento da primeira norma e a imposição da sanção, da seguinte forma: “se

⁵⁷ Art. 253. Bloquear a via com veículo: Infração - gravíssima; Penalidade - multa e apreensão do veículo.

bloquear a via com o veículo, implica (deve ser) a penalidade de multa e apreensão do veículo”.

Assim sendo, a primeira parte da estrutura proposicional bipartida que compõe a norma jurídica é denominada hipótese, antecedente, pressuposto ou prótase que tem uma função descritora, descreve uma situação fática de possível ocorrência no mundo natural ou social (VILANOVA, 2010, p. 48; SANTI, 1997, p. 38). Como explica Aurora Tomazini de Carvalho (2010, p. 292):

O lugar sintático de antecedente da norma jurídica é ocupado por uma proposição, denominada hipótese, pressuposto ou antecedente, descritora de um evento de possível ocorrência no campo da experiência social. Sua função é delimitar um fato que, se verificado, ensejará efeitos jurídicos (ex.: “se matar alguém”, “se for proprietário de bem imóvel”, “se nascer com vida”, etc.) e, no desempenho desta função, ela estabelece as notas que certos acontecimentos têm que ter para serem considerados fatos jurídicos.

A segunda parte da estrutura da norma jurídica é “implicada, denominada conseqüente, conseqüência, mandamento, estatuição, apódose, prescritor” (QUEIROZ, 2005, p. 226). Atuando como prescritor, o conseqüente da norma jurídica (ou conseqüência) fornece os critérios necessários para a identificação do vínculo jurídico que se forma, pois é o conseqüente que possibilita a identificação dos sujeitos da relação jurídica: de um lado, aquele que tem o dever jurídico de cumprir determinada prestação (sujeito passivo) e, de outro, aquele sujeito que tem o direito de exigir tal cumprimento (sujeito ativo) bem como a identificação do objeto, tido como “o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor” (CARVALHO, 2010, p. 348).

Significa dizer que, diante da ocorrência de um fato F qualquer (hipótese), o sujeito Sa deverá exigir a conduta C do sujeito Sp (conseqüência). Ou, segundo Eurico Marques Diniz de Santi, $D [h \rightarrow R(Sa, Sp)]$:

Retomando a fórmula $D [h \rightarrow R(Sa, Sp)]$ temos: “D” functor-de-functor indicador da operação deontica incidente sobre a relação de implicação interproposicional, é o functor “D” (deve ser o vínculo implicacional) que constitui o nexo

jurídico das proposições jurídicas intranormativas (hipótese e tese); “h”, hipótese “→”, conectivo implicacional; e “R(Sa, Sp)”, tese. Nesta, “R” é variável relacional que no universo deôntico triparte-se nos modais obrigatório (O), permitido (P) e proibitivo (V); “Sa” e “Sp” são os termos, relato e referente, desta relação. (2005, p. 9)

Esta norma jurídica, em sua estrutura formalizada, sintaticamente considerada, é definida como um mínimo irreduzível de manifestação do deôntico com sentido completo (CARVALHO, 2010, p. 107). Explica-se: esta norma jurídica em sentido estrito, ao identificar um fato e prever sua conseqüência, traz um mandamento mínimo ao determinar que assim “deve ser”; como esta determinação possui sentido completo, é suficiente e não são necessários elementos outros para que esta manifestação do deôntico seja compreendida pelo destinatário.

Esta estrutura da norma jurídica “D(H→C)” é, portanto, imutável, não importa o ramo do direito (penal, tributário, ambiental). Este juízo hipotético condicional nada mais representa do que a estrutura necessária para a compreensão do comando enunciado nos textos de direito positivo. Isso justifica a afirmativa de que o direito apresenta homogeneidade sintática (conforme visto nestas últimas linhas) e heterogeneidade semântica (SANTI, 1997, p. 38; CARVALHO, 2010, p. 284), já que o conteúdo destas variáveis será diverso em sendo diverso o ramo do direito (penal, tributário, ambiental, para se seguir no mesmo exemplo): “todo comando jurídico apresenta-se sob a mesma forma. A variação encontra-se no conteúdo que satura a fórmula” (CARVALHO, 2010, p. 285).

2.5.3 A semântica do Direito

O objetivo do Direito positivo, recorda-se, é controlar as condutas. A partir do contato com os textos de direito positivo e com a análise semântica dos vocábulos é que o intérprete iniciará o percurso gerativo de sentido destas marcas de tinta no papel, para então “preencher” o modelo anteriormente fixado como estrutura lógica da norma jurídica, que então alcançará este fim específico de regular condutas.

É nesse sentido que a semântica, com nível semiótico, demonstra-se de suma importância para a construção da norma jurídica. Isso porque, conforme Charles Morris, “A semântica trata da relação dos

signos com seus designata e também com os objetos que eles podem denotar ou realmente denotam” (MORRIS, 1976, p. 38). No direito, é a dimensão semântica que permite que se preencham as variáveis da norma jurídica sintaticamente considerada e, assim, “possibilita a análise dos conteúdos significativos atribuídos aos símbolos positivados. É nele que lidamos com os problemas de vaguidade, ambigüidade e carga valorativa das palavras” (CARVALHO, 2010, p. 165).

Para que se estabeleça uma comunicação de forma que o destinatário da norma compreenda o seu sentido, é indispensável que a linguagem utilizada tenha o mínimo de vícios possível. Um dos vícios mais comuns no jogo de linguagem do direito positivo é a ambigüidade. A ambigüidade ocorre quando a palavra utilizada com mais de um sentido. “Trata-se de problema eminentemente semântico, pois trabalha a relação entre uma palavra e as demais palavras que buscam explicá-la.” (MOUSSALLEM, 2006, p. 33).

Com efeito, é na dimensão semântica da semiótica que serão verificadas as relações existentes entre o signo e a realidade social ou jurídica para qual este signo aponta (HARET, 2010, p. 1). É tarefa do intérprete “diante do caráter imutável do plano semântico, buscar a relação entre o signo e as coisas que ele pretende individualizar, identificando as diferentes acepções atribuídas a um vocábulo e as diversas realidades que ele está apto a construir” (HARET, 2010, p. 1). Transportando-se a dimensão semântica para o direito, Florence Haret explica a sua importância:

Para o jurista, sua maior tarefa é desvendar justamente este plano semântico dos institutos do direito. A ele cabe o trabalho de, a partir da desformalização das normas prescritivas, experimentar e acomodar a movimentação do sentido trazida pela dinâmica da realidade social em torno do signo jurídico. (HARET, 2010, p. 1)

Por exemplo, o artigo 156 da CRFB estabelece que compete aos Municípios instituir imposto sobre propriedade predial e territorial urbana. Neste dispositivo, qual o conteúdo semântico da palavra “propriedade”? Seria, já em 1988, aquele atualmente previsto no Código Civil em seu artigo 1.228 como sendo a “faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”? Ou abrangeria também a posse e o domínio útil, uma vez que o artigo 32 do CTN já previa em 1966 que o

imposto, de competência dos Municípios, teria como materialidade “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel”⁵⁸

Sem a adoção de signos que efetivamente permitam a compreensão do comando inserto na norma jurídica, a decodificação torna-se impossível. Charles Peirce já enfatizava a necessidade de clareza, alinhavando que “idéia clara é definida como aquela apreendida de forma tal que se torna possível reconhecê-la em qualquer situação e não confundi-la com qualquer outra. Se não dotada dessa clareza, a idéia é dita obscura.” (PEIRCE, 1975, p. 49).

Aurora Tomazini de Carvalho (2010, p. 277) destaca que até mesmo a norma jurídica é uma expressão lingüística e, como tal, apresenta um traço de ambigüidade, podendo ser dotada de mais de um sentido. Com efeito, se um professor de qualquer disciplina do curso de graduação em direito suscita a seguinte questão: “o que é norma jurídica?”, várias serão as respostas: “norma jurídica é a lei”, “norma jurídica é uma ordem”, de modo que é indispensável o acordo semântico na utilização dos vocábulos para que se possibilite a correta compreensão da mensagem que se pretende passar.

Os textos de direito positivo devem evitar expressões semânticas inúteis ou que dificultem a compreensão da proposição. Eurico Marcos Diniz de Santi (1997, p. 40) exemplifica que a expressão “sempre que possível” (“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal [...]”), constante do parágrafo 1º do artigo 145 da CRFB é inútil e sem sentido. E alinhava o autor:

[...] na perspectiva semântica que se estabelece entre o suporte físico do enunciado (o texto) e o significado (aquilo que a norma prescreve) reside um limite ontológico, próprio do direito: o sem-sentido semântico em prescrever o factualmente impossível e o factualmente necessário. [...]. As normas jurídicas, necessariamente, incidem sobre o suporte factualmente possível. Importa afirmar: condutas e situações jurídicas impossíveis não são

⁵⁸ Na busca de solução para este problema, Claudio Carneiro explica que “a Constituição trata do conceito de propriedade em sentido amplo, não havendo inconstitucionalidade nos artigos do Código Tributário que desmembram o conceito em propriedade, domínio útil e posse [...]” pois “quando o art. 32 citou a propriedade, quis se referir à mesma em sentido lato, ou seja, sem desmembramento, reunindo todos os seus elementos em uma única pessoa [...]” (CARNEIRO, 2013, p. 65-66)

alcançadas pelo direito. É limite semântico. (DE SANTI, 1997, p. 40)

De fundamental importância a dimensão semântica na análise dos fenômenos jurídicos, pois a escolha dos signos (que representam o objeto) está intimamente relacionada com a compreensão da mensagem (no direito, o comando) que o legislador buscou veicular ao destinatário.

2.5.4 A pragmática do Direito

Conforme se viu, a pragmática, genericamente falando (ou seja, sem ser transportada para o campo de estudo do direito), é a ciência (ou o plano semiótico) que se ocupa com a relação entre os signos e seus intérpretes. Importam, na pragmática, as condições nas quais o intérprete utiliza determinado signo, entrando em jogo aspectos psicológicos, biológicos e sociológicos do intérprete que o utiliza.

Por mais que sintaticamente o direito seja homogêneo (norma jurídica e sua estrutura verificados no item anterior), isto “não impede a necessária abertura semântica e pragmática do ordenamento jurídico. Pelo contrário, a clausura operacional é pressuposto para regulamentação jurídica da conduta humana.” (MOUSSALLEM, 2006, p. 57).

Para Florence Haret (2010, p. 699):

Pragmático é o ponto de vista que examina a relação dos signos com os homens, com os usos que estes lhes dão no campo social. É pois uma análise da vida do signo no seio da dinâmica social. [...] Considera, pois, não somente os sentidos do enunciado, as formas em que se apresentam, como pressupostos a essa dinâmica, mas o faz principalmente tendo em vista os modos com que os homens os percebem e põem em prática. A interpretação encontra suas linhas iniciais na pragmática, lá se deparando com o ferramental necessário para delimitar as condições subjetivas do uso da linguagem.

No campo específico do direito, são “as investidas de ordem pragmática [que] permitem observar o modo como os sujeitos utilizam-se da linguagem jurídica para implantar certos valores almejados socialmente.” (CARVALHO, 2010, p. 165). Impera, na dimensão pragmática da semiótica aplicada no direito, a análise do uso da

linguagem jurídica, utilizando-se, por exemplo, a análise de como o Poder Judiciário vêm utilizando os textos de direito positivo e como esta prática influencia a construção de sentido das normas jurídicas.

Ou seja, é a dimensão pragmática a responsável, no direito, pela construção do sentido do texto, pela interpretação⁵⁹. Este “sentido”, devido à mudança de paradigma filosófico verificado nos itens anteriores, não está mais “escondido” no texto, mas sim depende do intérprete e do seu universo de linguagem. Aurora Tomazini de Carvalho resume tal processo, destacando que, no paradigma filosófico anterior ao giro-linguístico (ou seja, na filosofia da consciência), imperava o entendimento de que a interpretação consistia em “mostrar o verdadeiro sentido de uma expressão, extrair da frase ou sentença tudo que ela contivesse.” (2010, p. 220). Com efeito, entendia-se que as palavras denotavam o conteúdo ontológico que cada coisa possui, sendo o papel do intérprete extrair esse conteúdo, pois “o sentido era algo dado, contido no texto, mas escondido na sua implicitude, sendo a função do intérprete exteriorizá-lo.” (CARVALHOa, 2010, p. 220).

O universo de linguagem do intérprete é formado pela sua carga cultural, o que denota a interpretação está intimamente relacionada com a dimensão semiótica pragmática. Isso porque

[...] interpretar não é extrair da frase ou sentença tudo o que ela contém, mesmo porque ela nada contém. A significação não está atrelada ao signo (suporte físico) como algo inerente à sua natureza, ela é atribuída pelo intérprete e condicionada às suas tradições culturais. Uma prova disso está na divergência de sentidos interpretados do mesmo texto. [...] (CARVALHOa, 2010, p. 222)

A divergência de sentidos interpretados do mesmo texto decorre exatamente “da participação de elementos ideológicos, axiológicos, histórico-culturais que interagem para a formação de um entendimento final acerca de uma textualidade concreta *sub judice*.” (BITTAR, 2008, p. 104).

Luis Alberto Warat (1995, p. 47) assevera que é plenamente possível a aplicação da dimensão pragmática da linguagem no direito. Para o autor, a aplicação da pragmática no direito possibilita compreender a ideologia em torno da estrutura de conceitos adotada pelas normas gerais. Ele explica que o discurso jurídico, para ser dotado

⁵⁹ “[...] onde há prática semiótica há interpretação.” (BITTAR, 2008, p. 115).

de univocidade significativa, deve contar com uma coincidência ideológica prévia (ou seja, como se fosse uma forma de pré-conhecimento). Segundo o autor, a pragmática seria uma excelente ferramenta para a formação de juristas críticos, “que não realizem leituras ingênuas e epidérmicas das normas”, pois esses profissionais seriam então capazes de “descobrir as conexões entre as palavras da lei e os fatores políticos e ideológicos que produzem e determinam suas funções na sociedade.”

Conclui-se, portanto, que é plenamente possível a utilização dos planos semióticos no campo jurídico. Sua importância reside, nas palavras de Antônio Celso Mendes (2008, p. 52), na

[...] evidente necessidade de uma crítica à hermenêutica jurídica tradicional, pela adoção de novos paradigmas semióticos de compreensão integrada dos discursos jurídicos: “ser que pode ser compreendido é linguagem”, esta, vista não apenas como texto, mas como algo inerente às suas condições de coexistência. Assim, “não há interpretação sem relação social”.

Também foi possível compor a estrutura sintática da norma jurídica, que representa a proposição extraída pelo ser cognoscente a partir dos enunciados prescritivos (textos de direito positivo). O próximo passo é a identificação do “conteúdo que satura a fórmula”, para se utilizar da expressão de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2010, p. 285).

O Direito é, inegavelmente, linguagem. Assim, é possível a compreensão dos textos de direito positivo através da semiótica, de forma que a norma jurídica (entendida como uma estrutura bipartida sintaticamente ordenada) será preenchida com os conteúdos semânticos dos vocábulos, mediante a verificação dos sentidos conferidos pelos seus aplicadores na sua aplicação prática (pragmática).

Vencida esta primeira etapa, que consistiu em identificar de que forma a semiótica auxilia na construção do juízo hipotético condicional que é a norma jurídica, o próximo capítulo se encarregará de apresentar ao leitor a problemática enfrentada na tentativa de construção de uma norma jurídica através do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Incluído na Lei nº 5.172/66 pela Lei Complementar nº 104/2001, o dispositivo objetivou barrar a realização de planejamento tributário pelos sujeitos passivos da obrigação tributária, porém, como

se verá, trouxe consigo uma discussão acerca da sua aplicabilidade prática.

3 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS PATOLOGIAS – A INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001

No capítulo anterior, este trabalho se ocupou em introduzir alguns conceitos sobre semiótica e a possibilidade de sua aplicação no direito. No presente capítulo, muda-se o foco, para que sejam apresentadas as premissas que fundamentam o planejamento tributário, bem como para conceituar alguns institutos e expressões amplamente utilizados quando se fala em planejamento tributário. Esta explicação é de fundamental importância, pois, conforme explanado no capítulo precedente, a semântica é o plano semiótico que se ocupa do significado, sendo fundamental conhecer o real sentido das expressões utilizadas tanto pelo legislador como pelo intérprete, para que seja possível compor qualquer norma jurídica.

3.1 O HISTÓRICO INTERESSE PELA “ECONOMIA DE TRIBUTOS”

Em estudo publicado em outubro de 2013, o IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada disponibilizou o resultado de mais um de seus levantamentos, intitulado “Carga Tributária Brasileira: Estimação e Análise dos Determinantes da Evolução Recente - 2002 – 2012”. Anexo ao estudo, o Instituto apresentou breve texto para reflexão⁶⁰, com o resumo dos resultados, concluindo que de 2002 a 2012 a carga tributária no país saltou de 32% para 35,5% do produto interno bruto – PIB. Com ligeiro “alívio” no segundo semestre de 2012, quando houve um recuo para 35,2%, a carga tributária brasileira ainda é uma das maiores do mundo, em termos relativos ao PIB.

No ano de 2013 a situação agravou-se, pois segundo apurações efetuadas pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, a carga tributária atingiu 36,42%.⁶¹ Entre o bloco denominado “BRICs”,

⁶⁰ Disponível em

http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1875_sumario_executivo.pdf.

⁶¹

Disponível

em

<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>.

a tributação no Brasil é a mais alta de todos os países integrantes. Fazendo-se a média de tributação entre Rússia, Índia, China e África do Sul, o estudo chegou ao percentual de 18,5% porém, quando inserido o Brasil no cálculo da média, esta média salta para 22% do PIB:

O Brasil tem a maior carga tributária dos países que compõem os BRICs: Brasil, Rússia, China, Índia e África do Sul. Enquanto que no Brasil a carga tributária em relação ao PIB é de mais de 36%, na Rússia é de 23%, na China de 20%, na Índia de 13% e na África do Sul de 18%⁶²

O mesmo estudo ainda apresenta um comparativo entre a carga tributária do país proporcionalmente ao PIB através dos anos, apresentando um salto de 22,39% em 1986 para 36,42% em 2013.

Todavia, a carga tributária não representou uma preocupação dos contribuintes apenas no século XX⁶³. Conforme bem relata Ubaldo Cesar Balthazar, na época colonial brasileira já se utilizavam subterfúgios para fugir do pagamento dos tributos⁶⁴. Um dos exemplos mais interessantes e conhecidos é a técnica utilizada com o intuito de evitar o pagamento de tributos sobre a exploração do ouro: com o objetivo de controlar a exploração do mineral, foram determinados certos caminhos obrigatórios pelos quais a produção teria que ser escoada, no entanto

[...] tais medidas preventivas não impediram que os tropeiros escoassem o ouro por caminhos alternativos, como o Caminho do Sertão, sem pagar os direitos do quinto. Outras “técnicas” de burla ao fisco, como o santo-do-pau-oco, eram

⁶² AMARAL, Gilberto Luiz do, OLENIKE, João Eloi e AMARAL, Letícia Mary Fernandes (Coord.). *Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013*. São Paulo, 2013. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>

⁶³ Conforme anota Antônio Roberto Sampaio Dória, “A evasão coexiste, desde todos os tempos e em todos os quadrantes, com os sistemas tributários.” (1977, p. 22)

⁶⁴ Marco Aurélio Greco relata registro datado do século XIV no qual alguns caçadores, para se esquivar do pagamento de uma taxa pela utilização da praça pública para vender suas peles, não as colocaram no chão, segurando-as nos braços. Pleitearam o não pagamento do tributo por não terem utilizado o solo, em um exemplo vívido de planejamento tributário. (GRECO, 2011, p. 127/128)

desenvolvidas, permitindo uma sonegação ainda maior. (BALTHAZAR, 2005, p. 53)

Daí nasceu a expressão “descaminho”, que até os dias de hoje alcunha o crime praticado por aqueles que internalizam produtos sem o necessário recolhimento dos tributos. A produção de ouro escoada fora do caminho real era, portanto, descaminhada.

A intenção de diminuir o impacto da tributação é inegavelmente a mesma, ontem e hoje. A centelha que promove tal vontade, também: se, naquela oportunidade, a “derrama” impulsionou a realização de atos tendentes a “economizar tributos”, hoje esta consciência da proporção entre o PIB e a tributação certamente é um dos fatores que induz à tomada de atitudes (nem sempre legais) por parte dos contribuintes, com o mesmo objetivo de minimizar os efeitos da tributação. Note-se que já em 1977, Antônio Roberto Sampaio Dória destacava que o contribuinte tentava “resistir à contração compulsória” de seu patrimônio (DÓRIA, 1977, p. 24). No ano de 2014, por exemplo, foram vários os meios de comunicação que veicularam o resultado de mais um estudo do IBPT que noticiou que o brasileiro trabalhou 151 dias para pagar seus tributos, ou seja, sua libertação da carga tributária ocorreu na data de 01 de junho.⁶⁵

Todavia, este não é o único motor que move a necessidade de diminuir a carga tributária. Quando se fala em tributação da pessoa jurídica, os tributos são, apenas, um dos vários custos da operação para o empresário. Nesse sentido, a diminuição da carga tributária significa redução de custos. Conforme anota Rutnéa Navarro Guerreiro:

[...] a economia fiscal precisa ser vista no contexto de busca de eficiência empresarial que lhe é própria, no mesmo prisma sob o qual são vistas as permanentes buscas de redução de todos os custos em uma empresa. Tampouco se diga que a permanente busca de redução de custos empresariais (sic) evidencia ganância, falta de responsabilidade social ou falta de atitude democrática. (GUERREIRO, 1998, p. 151)

⁶⁵ AMARAL, Gilberto Luiz do, OLENIKE, João Eloi, AMARAL, Letícia Mary Fernandes e YAZBEK, Cristiano Lisboa (Coord.). *Dias trabalhados para pagar tributos – 2014*. São Paulo, 1014. Disponível em: https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1691/ESTUDODIASTRA_BALHADOSEDICAO2014ATUALIZADO.pdf

José Eduardo Soares de Melo credita a decisão pelo pagamento de menos tributos ao excesso da carga tributária sobre determinadas pessoas, destacando que em virtude da falta de distribuição equânime desta carga tributária, aqueles que estão sujeitos a maiores quantias são aqueles que procuram minimizá-las (MELO, 1998, p. 71). É claro que, dentro de um panorama no qual são tributadas, no Brasil, tanto pessoas físicas quanto jurídicas, é natural que aqueles que manifestem maior capacidade contributiva (e que, portanto, teoricamente pagam mais tributos) sejam justamente aqueles que possuem condições financeiras de estudar possibilidades para a diminuição de seus custos tributários.

Sendo assim, o sujeito passivo do tributo muitas vezes opta por praticar atos em sua vida particular com o intuito de diminuir a carga tributária. Em outras situações, ele pode até mesmo mascarar, ocultar a ocorrência do fato que desencadeia a formação da relação jurídica tributária e que implica no pagamento do tributo.

Dessa forma, há situações em que o sujeito passivo licitamente planeja suas ações com o fim de pagar menos tributos e há situações outras nas quais a intenção é utilizar-se de manobras contrárias à lei com o objetivo de esconder a ocorrência do fato gerador do tributo. Tanto a doutrina quanto o Poder Legislativo e o Poder Judiciário divergem sobre a denominação e significação destas condutas tendentes a diminuir a carga tributária. Fala-se em evasão fiscal, em elisão fiscal e em elusão fiscal, temas que serão elucidados no tópico a seguir.

3.2 EVASÃO E ELISÃO FISCAL – A BUSCA PELA DEFINIÇÃO DOS CONCEITOS

Como se viu, uma problemática se estabelece quando o sujeito passivo realiza atos tendentes a esconder a ocorrência do fato tributável ou quando pratica ações com o objetivo de pagar uma quantia menor a título de tributo. Tais condutas há muito preocupam os intérpretes do direito, que antes da CRFB atual já buscavam conferir um tratamento uniforme às condutas tidas como lícitas (aceitando-as) e outro tratamento às condutas ilícitas (rechaçando-as).

E o ponto de partida para a tentativa de responder a todos os questionamentos inerentes a este problema parece ser a definição, distinção e nomenclatura a ser utilizada para diferenciar os atos que o contribuinte pratica dentro dos limites legais (os atos lícitos tendentes a diminuir o montante tributável) e aqueles realizados fora dos ditames da lei (que seriam ilícitos tributários) e, estes sim, podendo ser

desconsiderados quando da edição da lei regulamentadora do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Busca-se neste tópico uma possível uniformização acerca das expressões utilizadas pela doutrina para designar estes atos praticados pelos sujeitos passivos de obrigações tributárias, já que, conforme bem anotou Antônio Roberto Sampaio Dória já na década de 1970, “surpreendente falta de uniformidade e rigor terminológico, metodológico e estrutural tem causado o estudo fragmentário da elisão e fraude fiscais” (DÓRIA, 1977, p. 43). Neste sentido, ganham envergadura as expressões⁶⁶ “elisão fiscal”, “evasão fiscal” e, mais recentemente presente na doutrina, “elusão fiscal”, porém utilizadas de formas diversas para nomear as condutas.

3.2.1 Evasão fiscal

Um dos mais célebres estudos sobre as ações perpetradas pelos sujeitos passivos com o fim de “economizar tributos” é o efetuado por Antônio Roberto Sampaio Dória em 1971. Com efeito, seu livro “Elisão e evasão fiscal” é considerado a primeira obra de relevo acerca do tema. Em virtude da dificuldade de acesso à primeira edição do livro, no presente trabalho será utilizada a segunda edição, datada do ano de 1977.

Já na primeira página do primeiro capítulo, Sampaio Dória apresenta seu conceito de evasão fiscal *lato sensu*, definindo-a como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária” (DÓRIA, 1977, p. 21).

Para Sampaio Dória, portanto, evasão seria um gênero que abrangeria várias espécies de condutas, inclusive condutas lícitas. As diferentes consequências para as diferentes espécies de evasão fiscal estariam relacionadas com “características fáticas, intenção, meios e finalidades” (DÓRIA, 1977, p. 31) identificadas em cada uma das formas de evasão fiscal enumeradas por ele. Sendo assim, em seu entender, uma sistematização seria necessária para adequar corretamente

⁶⁶ Despontam inúmeras outras, como evasão ilícita, evasão ilegítima, evasão ilegal, fraude, fraude ilícita, fraude ilegal, elisão, evasão, evasão lícita, evasão legítima, evasão legal, fraude lícita, fraude legal, economia fiscal, negócio fiscalmente menos oneroso, evasão permitida, transação tributariamente favorecida (DÓRIA, 1977, p. 43/44), economia de tributos, planejamento tributário lícito.

as espécies de evasão fiscal às possíveis consequências para estes atos do contribuinte (DÓRIA, 1977, p. 31).

Assim, nesta sistematização, o autor classificou a evasão lato sensu da seguinte forma: (a) evasão omissiva (intencional ou não), subdividida em (i) evasão imprópria (abstenção de incidência, transferência econômica) e (ii) evasão por inação, esta última subdividida em (ii.1) intencional (sonegação, falta ou atraso de recolhimento e (ii.2) não intencional (ignorância do dever fiscal); (b) evasão comissiva (sempre intencional), subdividida em (i) ilícita (fraude, simulação, conluio) e (ii) lícita ou legítima (evasão *stricto sensu*, elisão ou economia fiscal).

Para ele, como se vê, o simples fato de deixar de realizar um ato tributável seria uma forma de evasão fiscal, na modalidade evasão omissiva, espécie “evasão imprópria”, pois consubstanciada na abstenção de incidência. Na linha de pensamento do autor, optar pelo aluguel no lugar de adquirir um imóvel⁶⁷ seria uma forma de evasão fiscal, já que se estaria deixando de realizar o fato tributável. Em seu entendimento:

Alguns autores definem com o termo evasão a abstenção do sujeito de praticar atos ou de se situar numa posição (atos geradores), de que decorrem obrigações tributárias capituladas em lei.

Tributações excessivas constituem a causa freqüente dessa atitude: abstenção de importar mercadoria demasiadamente gravada com direitos alfandegários; de consumir tabaco, bebidas alcoólicas ou qualquer outro produto de custo elevado pela carga fiscal; alienação do patrimônio imobiliário, objeto de impostos onerosos; inércia na produção ou obtenção de renda suplementar em virtude de sua absorção maciça pelo imposto respectivo; mudança de domicílio fiscal e migração de capitais. (DÓRIA, 1977, p. 33)

Apesar de relacionar a abstenção de realização do fato tributário no gênero “evasão fiscal”, Sampaio Dória cuidou de explicar que sua

⁶⁷ Não se está aqui levando em consideração as leis civis que permitem que o locador estipule em contrato que o locatário suportará o ônus do recolhimento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Isso porque, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública.

preferência era pela designação desta espécie de evasão como “evasão imprópria”. Isso porque, em seu entendimento, a etimologia da palavra “evasão” até poderia abarcar esta definição, porém seria indispensável ter em consideração que o direito tributário se ocupa justamente com a realização do fato jurídico tributário (tributável). Para o autor, a evasão imprópria seria um problema de Política Fiscal, cabendo ao legislador identificar os motivos pelos quais os possíveis sujeitos passivos estariam deixando de realizar a atividade econômica que implica na tributação (um destes motivos, inclusive, pode ser a tributação excessiva) (DÓRIA, 1977, p. 34).

Destaca, ainda, que as modalidades de transferência do ônus financeiro do tributo⁶⁸ também seriam hipóteses de evasão imprópria (como por exemplo, hoje em dia, a substituição tributária), concluindo que:

[...] o que efetivamente interessa ao direito tributário, por seu caráter normativo, é impedir uma correlação frustrada entre a ocorrência do fato gerador (exteriorização ou consecução de um resultado econômico) e a subsequente ausência, redução ou demora no pagamento do tributo (mediante o recurso a alguma modalidade de evasão). Se juridicamente falha o nexo, isto é, se por inexistir causa suficiente não se produz o efeito necessário, o problema escapa da alçada do direito tributário [...]. (DÓRIA, 1977, p. 34)

Ainda no campo da “evasão omissiva”, encontra-se a evasão por inação. Sampaio Dória destaca que a inação pode ser constatada em situações nas quais o sujeito passivo ignora que o fato por ele realizado seja tributável (por exemplo, quando alguém recebe um imóvel a título de herança e desconhece a incidência do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD). Em seu entendimento, a evasão por inação é espécie de evasão própria. (DÓRIA, 1977, p. 36)

A outra modalidade de evasão omissiva, para o mesmo autor, seria a sonegação. Sampaio Dória conceitua sonegação como “evasão consistente na inação consciente e voluntária do devedor, não saldando, no prazo e forma determinados, suas obrigações fiscais já verificadas, ou abstendo-se de fornecer elementos às autoridades para que estas

⁶⁸ Como exemplos, Antônio Roberto Sampaio Dória cita os casos de “amortização, difusão, absorção, etc.”, no caso dos impostos indiretos. (DÓRIA, 1977, p. 34)

procedam ao lançamento cabível *in concreto*.” (DÓRIA, 1977, p. 36). Partindo-se de sua teoria, a apresentação de declaração pelo sujeito passivo, constituindo o crédito tributário⁶⁹, desacompanhada do pagamento do tributo consistiria em sonegação (como, por exemplo, o sujeito passivo que apresenta sua declaração de Imposto sobre a Renda Pessoa Física – IRPF e deixa de recolher no seu vencimento), tendo em vista que em sua posição caracteriza a sonegação, entre outras situações, a “ausência de pagamento de tributo lançado pelo fisco ou pelo próprio contribuinte e não contestado” (DÓRIA, 1976, p. 37).

Resumidamente, para Sampaio Dória, a evasão omissiva pode ser do tipo evasão imprópria (deixar de realizar o fato tributável para não sofrer a incidência) ou do tipo evasão por inação, esta abrange tanto conduta intencional do sujeito passivo (deixar de recolher o tributo no vencimento ou deixar de constituir o crédito tributário) quanto evasão não intencional (por ignorância da sujeição do ato praticado à tributação).

Paralelamente ao gênero evasão omissiva, o autor apresenta suas espécies de evasão comissiva, ou seja, evasões fiscais intencionais, caracterizada por uma ação do agente, que busca o resultado alcançado. Antônio Roberto Sampaio Dória expõe que a evasão comissiva, intencional, pode ser tanto ilícita quanto lícita.

O autor conceitua evasão ilícita como “a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido.” (DÓRIA, 1977, p. 37/38). Em sua concepção, a evasão ilícita é sinônimo de fraude em sentido genérico. Explica o autor que nesta modalidade de evasão:

[...] atinge-se o resultado econômico colimado mas, a meio do caminho de sua exteriorização efetiva ou após esta, o contribuinte se vale de artifício doloso para, distorcendo-a, produzir as conseqüências tributárias acima indicadas, afastando-se aquelas que, segundo a lei, tal realidade econômica, assim juridicamente vestida, deveria provocar. (DÓRIA, 1977, p. 39)

⁶⁹ Este trabalho não se ocupará em entrar na discussão sobre se a declaração apresentada pelo sujeito passivo é ou não lançamento, mormente após a edição da Súmula 436 do STJ que pacificou o entendimento pela constituição do crédito tributário pelo contribuinte: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

Na evasão ilícita, portanto, o sujeito passivo atuaria distorcendo a exteriorização do fato gerador, no meio do caminho ou após sua exteriorização efetiva, com o intuito de “eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo”.

Para finalizar, o autor subdivide a evasão ou fraude fiscal (evasão comissiva ilícita) em três tipos diferentes:

- (a) fraude propriamente dita, consistente na evasão, por meios ilícitos, de tributo efetivamente devido;
- (b) simulação fiscal, consistente na evasão, por processos aparentemente lícitos, de tributo efetivamente devido;
- (c) conluio fiscal, consistente na concretização de qualquer modalidade de fraude fiscal mediante o ajuste doloso de duas ou mais pessoas. (DÓRIA, 1977, p. 40)

O que diferenciaria as duas primeiras subespécies de evasão ou fraude fiscal seria, na visão do autor, o fato de que tanto na fraude (item “a”) quanto na simulação (item “b”), os meios utilizados seriam sempre ilícitos. Porém, no que concerne à sua exteriorização formal, quando se está diante de fraude fiscal sua ilicitude também seria evidente, ao contrário da simulação, na qual, em um primeiro momento, esta exteriorização formal apresentaria uma aparente licitude, conferida pelos artifícios (dolosos) adotados pelo sujeito passivo. (DÓRIA, 1977, p. 40)

Sampaio Dória abre um parêntesis para explicar que o fato de sua classificação adotar como critério o fato de a conduta ser comissiva ou omissiva o levou a colocar a sonegação nas espécies de evasão por omissão (omissão no sentido de deixar de pagar), como uma evasão omissiva por inação intencional. Apesar de concordar que a sonegação é uma evasão ilícita, uma fraude, o autor esclarece que em sua classificação a diferenciação se dá pela ação (fraude) ou omissão (sonegação), concluindo que, ao se adotar critério diverso, teria que admitir a possibilidade de que a fraude *latu sensu* poderia ocorrer tanto através de meios lícitos (simplesmente deixar de pagar) quanto ilícitos (ocultação, simulação, mascaramento do fato tributável). (DÓRIA, 1977, p. 38)

Fechando os parêntesis e prosseguindo com sua classificação, Sampaio Dória define a evasão comissiva lícita como evasão *stricto sensu*, nomeada por ele também como elisão ou economia fiscal. Como no presente trabalho a elisão fiscal será tratada em tópico separado, remete-se o leitor para o item 3.3.2, que trata da Elisão Fiscal.

E conclui, destacando que a palavra “evasão” por si só já sugere “fuga ardilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação” (DÓRIA, 1977, p. 45). Pontua o autor que combinar com este vocábulo algumas palavras como “legal” seria altamente incompatível. Sendo assim, as expressões fraude e evasão, em seu entender, deveriam ser utilizadas para “expressar a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo” (DÓRIA, 1977, p. 46).

Resumidamente, percebe-se que Antônio Roberto Sampaio Dória, ao efetuar a sua classificação, preocupou-se com a ação ou omissão do sujeito passivo para classificar as várias espécies de evasão fiscal.

A esta mesma conduta, Rutnéa Navarro Guerreiro refere-se como sonegação. Nas palavras da autora, sonegação é “toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, da natureza ou das circunstâncias materiais desse fato” (GUERREIRO, 1998, p. 149).

Para Amílcar de Araújo Falcão, a evasão fiscal não pode ser confundida com vantagem fiscal. Para ele, a “doutrina reconhece como válido e perfeitamente legítimo aquilo que se denomina economia fiscal”, de modo que a evasão fiscal só será considerada como tal se houver “uma distorção da forma jurídica, uma atipicidade ou anormalidade desta última em confronto com a relação econômica que através dela se exterioriza” (FALCÃO, 1994, p. 34).

José Eduardo Soares de Melo conceitua evasão fiscal como “toda a ação (ou omissão), de natureza ilícita, minorando ou eliminando a obrigação tributária” (MELO, 1998, p. 74). Para o autor, esta ação ou omissão é caracterizada por vício de consentimento, estando caracterizada por dolo, erro, coação, simulação ou fraude. Um exemplo seria a doação disfarçada de venda (MELO, 1998, p. 74), pois a intenção verdadeira (doação) é encoberta por outro ato (venda), dois institutos de naturezas diametralmente distintas, já que um se caracteriza pela não onerosidade e o outro necessita de uma contraprestação para se materializar.

Edmar Oliveira Andrade Filho define evasão fiscal como “resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade e de multa pecuniária.” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 9) Para o autor, evasão fiscal é sinônimo de sonegação, a qual conceitua como

[...] o resultado de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (a) da

ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e (b) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (2009, p. 9-10)

Alerta ainda que na evasão fiscal identifica-se fraude, simulação ou outro instituto que denote ação ou omissão ilícita do sujeito passivo. Nesse panorama, ocorrerá sonegação nas situações nas quais “o sujeito passivo, por meio ardiloso, deixe de considerar certos fatos com passíveis de tributação e o faça com o propósito de esconder a matéria tributável (o ato ou fato em si) ou qualquer circunstância que o ligue ao denominado ‘fato gerador.’” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 165) O autor ainda adiciona o elemento “dolo” à sonegação, afirmando que além da ocultação do fato há a necessidade de que este resultado seja alcançado com dolo, “assim considerada a ação ou omissão com o propósito deliberado de não pagar o tributo devido.” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 167).

Para Cesar Guimarães Pereira, um dos critérios que diferencia elisão e evasão fiscal é a “proposta de qualificação jurídica”, que nada mais é do que a expectativa que tem o sujeito passivo de a Administração Pública e o Poder Judiciário interpretarem seus atos da forma por ele idealizada⁷⁰, de modo que, em seu entender, a elisão fiscal conta com uma série de atos preparatórios, por assim dizer, que tendem a moldar o fato realizado pelo sujeito passivo (maiores considerações sobre o conceito de elisão fiscal na visão deste autor serão efetuadas no tópico a seguir). Na evasão fiscal, destaca, o sujeito passivo “descumpre o dever tributário, através do mero inadimplemento ou mediante o inadimplemento qualificado pela adoção de meios ilícitos, sem qualquer construção do fato.” (PEREIRA, 2001, p. 193).

Porém, o autor não descarta que a evasão tributária muitas vezes também possa ser realizada mediante programações de conduta, da mesma forma que é efetuada na elisão fiscal, mas que estas programações seriam efetuadas mediante a realização de atos ilícitos, como falsificação ou destruição de documentos e ocultação de bens. Pontua que a simulação, em um primeiro momento, não seria

⁷⁰ Nas palavras do autor: “A existência de uma *proposta de qualificação jurídica* (subsunção ou ausência de subsunção), baseada em uma construção do fato jurídico-tributário, poderia também ser vista como um dos ângulos sob os quais se pode distinguir a elisão da evasão tributária.” (PEREIRA, 2001, p. 193)

considerada como um ilícito, mas sim inválida: será, no entanto, considerada ilícita quando a conduta praticada tenha previsão de alguma penalidade em regra específica. (PEREIRA, 2001, p. 193)

Alfredo Augusto Becker (2010, p. 146-161) já na década de 1970 dedicou uma parte de sua obra Teoria Geral do Direito Tributário ao assunto “Fraude e Evasão Fiscal”. O autor sistematizou seu entendimento adotando o termo “evasão” para condutas lícitas:

[...] A *evasão* é perfeitamente *lícita*, pois não foi violada nenhuma regra jurídica ou eficácia jurídica e, por conseguinte, a estrutura jurídica dos atos e contratos deve ser respeitada pelo intérprete da lei tributária. Se o intérprete abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica, *quem pratica ato ilícito é o intérprete* (e não o contribuinte que evadiu o tributo), pois não existe regra jurídica autorizando tal abstração. (BECKER, 2010, p. 146).

Como se pode observar, o conceito de evasão fiscal para Alfredo Augusto Becker, considerando-a como algo lícito, está mais próximo do que modernamente se entende por elisão fiscal (que será abordada no próximo tópico). A conduta ilícita realizada pelo sujeito passivo com o objetivo de diminuir ou retardar o pagamento de tributo, o autor chama de “fraude fiscal”. Para ele, a fraude é ilícita na medida em que “o contribuinte ergueu a estrutura jurídica de seus negócios *violando regra jurídica ou desprezando a eficácia jurídica* (efeitos) resultante da incidência de regra jurídica sobre sua hipótese de incidência.” Assim sendo, esta estrutura arquitetada pelo particular será nula, anulável ou ineficaz. (BECKER, 2010, p. 146)

Ricardo Lobo Torres inicia a obra “Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal” afirmando que “há dificuldades semânticas com relação a cada um destes conceitos em português e nos outros idiomas”, referindo-se a evasão, elisão, sonegação, simulação e fraude. Para o autor, evasão é sempre lícita e a elisão é que pode ser lícita ou ilícita. (TORRES, 2012, p. 7/8)

Gilberto Ulhôa Canto, citado por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 43), defendia que a evasão estaria caracterizada pela ação do contribuinte anterior ao fato gerador, mas infringindo a lei ao praticar esta ação. Daí se conclui que, para este autor, a evasão seria ilícita, pois caracterizada pela infração à lei.

Já Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 40) efetua uma mescla das lições de Sampaio Dória e Alberto Pinheiro Xavier,

desenvolvendo a teoria de que a elisão fiscal se situa dentro do âmbito da evasão fiscal. Segundo o autor, a evasão fiscal pode ser: (a) omissiva (intencional ou não) ou (b) comissiva (sempre intencional). A (a) evasão omissiva poderia ser dividida em (a.1) evasão imprópria, caracterizada pela “abstenção intencional de incidência” e (a.2) evasão em sentido próprio, subdividida em sonegação (intencional) e mau conhecimento do dever fiscal (não intencional). E a (b) evasão comissiva seria gênero do qual se traduziriam as espécies (b.1) ilícita, compreendendo condutas envolvendo dolo, fraude e simulação e (b.2) lícita, entendida como “economia fiscal” ou elisão.

Por fim, colhe-se da doutrina de Charles William McNaughton que na evasão há efetivamente uma conduta do sujeito passivo no sentido de dificultar o conhecimento do fato jurídico tributário pelo sujeito ativo:

Note-se que com a evasão fiscal o agente evasivo deixa de observar os ditames previstos pela norma tributária e visa a dificultar a ciência do Fisco sobre tal situação. Ao ser constituída a linguagem competente constituindo tal aspecto, emerge juridicamente o fato jurídico da evasão. [...]

Nesses termos, a evasão lida, preponderante, com lacuna no plano individual e concreto, especificamente, o silêncio de informar as autoridades fiscais que determinada situação ocorreu da forma adequada. (MCNAUGHTON, 2014, p. 327)

A evasão fiscal, portanto, pode ser entendida como aquela ação ou omissão intencional, dolosa, ilícita, na qual o sujeito passivo impede ou retarda o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade administrativa e que implica na diminuição ou eliminação da obrigação tributária.

3.2.2 Elisão fiscal

Conforme verificado no título destinado à definição de evasão fiscal, Antônio Roberto Sampaio Dória classifica a elisão fiscal como uma espécie do gênero (único, em seu entender) “evasão fiscal”. Relembrando, para ele a elisão fiscal seria uma evasão comissiva, sempre intencional, caracterizando-a como uma “evasão lícita ou legítima” (DÓRIA, 1977, p. 32). E assevera que, em seu entender, na elisão fiscal

[...] o agente visa a certo resultado econômico mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe oferece, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem. (DÓRIA, 1977, p. 39)

O autor, na busca pela correta terminologia a ser utilizada para diferenciar as ações ilegais e legais do sujeito passivo, assevera que “para a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador” devem ser adotados os termos elisão ou economia fiscal. Desta feita, em seu entendimento a diferença entre evasão fiscal e elisão fiscal residiria no que se visa a eliminar ou retardar: na elisão fiscal, “eliminar, reduzir ou retardar” o pagamento de tributo devido e na elisão fiscal “evitar, minimizar ou adiar” a ocorrência do fato gerador. (DÓRIA, 1977, p. 46)

Seria, portanto, na sua visão, uma questão temporal: conduta realizada anteriormente ao fato gerador se enquadra no conceito de elisão fiscal; ação realizada (ou omitida) após a realização do fato gerador se encaixa na definição de evasão fiscal.

Em sentido análogo, Rutnéa Navarro Guerreiro também enfatiza a questão temporal. Ao conceituar planejamento tributário, entendendo-o como “atividade desenvolvida estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais” (GUERREIRO, 1998, p. 148), a autora ainda adiciona que, para que se considere o planejamento tributário como lícito, deve ser realizado antes da ocorrência do fato gerador. Segundo seu entendimento, “apenas nesse período é possível escolher, entre as opções legais disponíveis, a menos onerosa. (GUERREIRO, 1998, p. 149)

José Eduardo Soares de Melo segue na mesma linha de pensamento, defendendo que para diferenciar elisão (lícita) de evasão (ilícita), há que se observar o momento da ação do contribuinte. Para ele, “a elisão se delinea de conformidade com o momento da ação do contribuinte, não sendo cabível sua configuração após já estar positivada a obrigação tributária” (MELO, 1998, p. 73).

Luciano Alaor Bogo anota que a doutrina clássica de fato tende a utilizar como critério diferenciador entre a elisão fiscal (tendo-a como

lícita) e a evasão fiscal (interpretando-a como ilícita) o momento em que ocorre o ato realizado pelo contribuinte com o intuito de retardar ou diminuir a tributação. (BOGO, 2006, p. 194)

Com efeito, o critério cronológico durante muitos anos imperou na doutrina do planejamento tributário como elemento caracterizador do planejamento tributário lícito. Como anota Marco Aurélio Greco (2011, p. 119), vigoravam três critérios básicos para se considerar um planejamento tributário como lícito: (a) critério cronológico – os atos praticados pelo sujeito passivo deveriam se realizar antes da ocorrência do fato gerador; (b) critério da licitude – os atos adotados com o intuito de promover o planejamento tributário deveriam ser lícitos e (c) tais atos, ainda que cronologicamente anteriores ao fato gerador e lícitos, não poderiam caracterizar simulação.

Assim, durante muito tempo, a elisão fiscal foi relacionada com condutas praticadas antes da ocorrência do fato imponible e a evasão fiscal após a ocorrência do fato gerador⁷¹.

Todavia, entende-se que o critério temporal não é “critério seguro para distinção entre ambas as categorias e que, portanto, deve ser afastado de plano, a fim de evitar equívocos na compreensão do problema.” (BOGO, 2006, p. 195) Marcus Abraham segue posição semelhante, asseverando que podem ocorrer situações nas quais “embora respeitado o momento, o desvio se verifica na sua forma ou através dos meios (atípicos e indevidos) empregados.” (ABRAHAM, 2007, p. 238)

Superada então a classificação da conduta realizada pelo sujeito passivo estritamente através do critério cronológico, há que se buscar outras formas de se identificar a elisão fiscal.

Nessa tentativa, retorna-se, portanto, à doutrina de Antônio Roberto Sampaio Dória. O autor enumera duas espécies de elisão tributária: a elisão induzida pela lei e a elisão resultante de lacunas na lei.

A primeira espécie, elisão induzida pela lei⁷², abrangeria os casos nos quais a própria legislação prevê a realização de fatos sujeitos a uma

⁷¹ Neste sentido, Alfredo Augusto Becker, citando Rubens Gomes de Sousa, entendia que para se investigar se a conduta do contribuinte seria lícita ou ilícita, um critério seguro seria verificar o momento dos atos praticados pelo contribuinte, se antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Se ocorrida antes, ainda não havia obrigação tributária (e para o autor ocorreria evasão fiscal, lembrando-se que, para Becker, “a evasão é perfeitamente lícita”) e, se ocorrida depois, haveria fraude fiscal. (BECKER, 2010, p. 144/145)

tributação favorecida ou até mesmo sem tributação, com um viés eminentemente extrafiscal. Para o autor, estariam incluídas nesta espécie de elisão as não incidências, reduções e isenções (DÓRIA, 1977, p. 49/50). Atualmente, um exemplo desta modalidade de elisão fiscal na classificação proposta pelo autor seria a isenção de Imposto sobre a renda pessoa física – IRPF para os rendimentos obtidos em caderneta de poupança, na forma prevista no artigo 68, inciso III da Lei nº 8.981/95⁷³. Ou o tratamento favorecido (em grande parte das vezes) conferido na opção das pessoas jurídicas pelo lucro presumido (para o setor de serviços, por exemplo, presunção de lucro de 32%), no lugar da submissão da tributação pelo lucro real (cujo lucro poderia, ao final das contas, superar 32% da receita auferida). Tendo em vista que, nesta espécie de elisão fiscal, as condutas perpetradas pelo sujeito passivo estão previstas na legislação, Sampaio Dória denomina a elisão induzida pela lei como uma elisão imprópria:

Nesses casos de indução legal não há, em regra, necessidade de o indivíduo amoldar os resultados econômicos, que visa, às formas jurídicas mais adequadas do prisma fiscal. Os resultados objetivados são *diretamente* atingidos, sem alteração da estrutura negocial com que normalmente vêm revestidos, porquanto a lei, de modo ineludível, assim os quer beneficiar. Destarte, poder-se-ia denominar tal elisão como *imprópria*. A verdadeira elisão tributária é a que resulta de lacunas da lei [...]. (DÓRIA, 1977, p. 51)

A outra espécie de elisão seria, na concepção de Sampaio Dória, aquela resultante de lacunas na lei. Para ele, esta será verdadeiramente uma elisão fiscal, decorrente das aberturas que o legislador deixou no sistema tributário vigente. Nestes casos, ficam de fora da tributação os fatos praticados pelo sujeito passivo “moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes, ou de seus assessores, da

⁷² Para Marco Aurélio Greco, “exercer singelamente uma opção fiscal não configura hipótese de planejamento. Salvo se estiver integrada num conjunto de providências com finalidade mais abrangente ou se houver a construção do respectivo pressuposto de incidência.” (GRECO, 2011, p. 129/130)

⁷³ Art. 68. São isentos do Imposto de Renda: [...] III - os rendimentos auferidos por pessoa física em contas de depósitos de poupança, de Depósitos Especiais Remunerados (DER) e sobre os juros produzidos por letras hipotecárias.

forma a mais benéfica fiscalmente, sem, contudo, os desnaturar a ponto de não mais terem [...] a eficácia econômica ou utilidade negocial que incita à sua realização” (DÓRIA, 1977, p. 53).

Segundo o autor, nesta modalidade de elisão fiscal, que seria a verdadeira elisão fiscal, os sujeitos passivos se aproveitam licitamente das lacunas da lei, pois ao não proibir expressamente determinadas condutas, o legislador a permite. Ainda, na elisão a atuação do sujeito passivo não estaria voltada unicamente a afastar o nascimento da obrigação tributária: destaca o autor que “pode também manifestar-se com menor alcance, limitando-se a adoção de forma alternativa a produzir conseqüências de *redução* ou *adiamento* das responsabilidades fiscais, colhendo-se, porém, em qualquer caso e de imediato a utilidade econômica que se persegue.” (DÓRIA, 1977, p. 61). Isso porque, para o autor, redução ou adiamento das responsabilidades fiscais sem utilidade econômica seria caso de abstenção de realização do fato tributável (evasão por omissão lícita, abstenção de incidência).

José Eduardo Soares de Melo também utiliza o termo elisão fiscal para identificar as situações nas quais o sujeito passivo realiza suas ações tendentes a minimizar os custos tributários em virtude de lacunas na lei. Nas palavras do autor, “a moldagem jurídica plasmada pelo contribuinte, a utilização de campos lacunosos e as imperfeições legais, constituem formas elisivas que trazem ínsitas o propósito de uma economia fiscal” (MELO, 1998, p. 73).

Em sentido semelhante, porém sem dar destaque a atuações dentro de eventuais lacunas na lei, Rutnéa Navarro Guerreiro entende que, no que chama de planejamento tributário, o contribuinte realiza atos permitidos pela lei, para os quais não se leva em consideração a intenção do agente. O componente subjetivo, portanto, seria irrelevante do ponto de vista tributário, podendo ser os objetivos econômicos os mais diversos. Em sua concepção, o contribuinte poderia, inclusive, ter o único objetivo de economizar tributos, posto que tal conduta não é vedada por lei. (GUERREIRO, 1998, p. 153)

Conforme explicitado no tópico destinado à apreciação do conceito de evasão fiscal, Alfredo Augusto Becker denomina como fraude fiscal o que a maioria da doutrina hoje entende como evasão e classifica como evasão lícita (ou elusão) as condutas adotadas pelo particular com o intuito de recolher menos tributo. Para ele, o ponto fulcral para a determinação da licitude ou ilicitude da conduta é se o negócio realizado foi desejado pelas partes envolvidas e se estas aceitaram se submeter integralmente às regras jurídicas que os disciplinam. Caso positivo, então não há que se falar em ilicitude.

(BECKER, 2010, p. 146) Esta conclusão a que chegou Alfredo Augusto Becker há muito tempo é exatamente a mesma que os autores mais modernos defendem acerca da licitude da adoção do que se convencionou chamar de negócio jurídico indireto (tema que será tratado no tópico destinado à análise das fases de pensamento acerca do planejamento tributário).

Alberto Xavier destaca que (apesar de amplamente utilizadas, anota-se) as expressões “elisão” e “antielisão” não contêm rigor científico. São utilizadas todas as vezes nas quais se pretende identificar que um contribuinte não se sujeitou à incidência da norma tributária através da adoção de conduta alternativa cujo objetivo único ou preponderante seria exatamente esta não sujeição. (XAVIER, 2001, p. 87)

Bastante completa e elucidativa a explicação de Cesar Guimarães Pereira, para quem a intenção de praticar a elisão fiscal não pode influenciar a autoridade administrativa no ato da subsunção do fato à lei.

No seu entender o sujeito passivo molda suas condutas na expectativa de que tanto a Administração quanto o Poder Judiciário considerarão o ato praticado da mesma forma a qual idealizou. Sua intenção não pode macular este ato de interpretação a ser efetuado pela Administração e pelo Poder Judiciário. Poder-se-ia concluir que o autor também seria signatário da diferenciação temporal entre elisão e evasão fiscal, já que ao considerar como parte de seu conceito de elisão fiscal que o sujeito passivo molda suas condutas que serão levadas à interpretação pelas autoridades administrativa e/ou judicial, esta arquitetura só poderia ser efetuada antes da ocorrência do fato gerador. Porém, verifica-se que sua construção teórica também admite que a elisão pode acontecer após a realização do fato jurídico tributário.⁷⁴

⁷⁴ Sobre esta questão, o autor destaca que Alberto Xavier, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi entendem ser possível a elisão fiscal após a realização do fato tributável. Para ele, também é possível a elisão tributária após a realização do fato jurídico tributário, porém neste caso a elisão terá como objetivo suprimir ou reduzir o montante do tributo. Segundo pontua, “essa conduta não se confunde com situação de evasão tributária. Não há a adoção de instrumentos ilícitos (documentos ou declarações falsas, por exemplo). A conduta elisiva, mesmo posterior à ocorrência do fato jurídico-tributário, deve ser necessariamente lícita quanto aos instrumentos adotados”. Um exemplo desta situação seria, em sua visão, o caso no qual o sujeito passivo necessite construir fatos para que possa se enquadrar em determinados requisitos para a obtenção de parcelamento do crédito tributário. (PEREIRA, 2001, p. 194/195)

A teoria sobre elisão fiscal apresentada por Cesar Guimarães Pereira (2001, p. 191/202) mostrou-se a mais completa dentre os autores estudados. Em sua definição, são apresentados quatro critérios de reconhecimento da elisão tributária. São eles: (i) a conduta elisiva contém uma proposta de autoqualificação jurídica; (ii) a forma jurídica adotada deve ser lícita; (iii) deve haver manifestação de equivalente capacidade econômica e (iv) a conduta elisiva deve produzir vantagem tributária.

Quanto ao primeiro critério, de que a conduta elisiva contém uma proposta de autoqualificação jurídica, o autor explica primeiramente que a elisão só tem espaço naquelas situações nas quais o sujeito passivo tem espaço para escolher qual conduta a ser adotada. Por este motivo, não é possível elisão tributária com o intuito de desfazer ato ou negócio jurídico já realizado, pois o desfazimento de ato ou negócio jurídico já realizado só possui efeitos retroativos em casos específicos previstos em lei e que independem da vontade das partes. (PEREIRA, 2001, p. 191/192)

Assim sendo, podendo o sujeito passivo escolher a conduta a ser adotada, passa a moldar os fatos por ele realizados, de forma que a Administração interprete seus atos da forma como foi por ele imaginada. O autor pontua (com apoio na doutrina de Estevão Horvath) que ao particular construir esta realidade, este sugere uma interpretação de seus atos pela Administração, o que chamou de “proposta de subsunção ou de qualificação jurídica”. (PEREIRA, 2001, p. 192) E conclui, adicionando:

5. Ao praticar a conduta elisiva, o particular tem em vista uma determinada interpretação das normas tributárias envolvidas. Diante dessa interpretação, molda sua conduta de forma a obter seu enquadramento na hipótese normativa ou na área de omissão legislativa visada. O particular formula uma proposta de qualificação jurídica ao exteriorizar sua conduta através de formas jurídicas enquadráveis (segundo a sua interpretação) nas referidas hipótese normativa ou área de omissão legislativa. A conduta elisiva, ao adotar certa forma jurídica, propõe sua própria qualificação jurídica. (PEREIRA, 2001, p. 192)

Seria este o ponto diferenciador entre elisão e evasão fiscal: a proposta de qualificação jurídica. Cesar Guimarães Pereira explica que na evasão o sujeito passivo simplesmente “descumpre o dever tributário,

através do mero inadimplemento ou mediante o inadimplemento qualificado pela adoção de meios ilícitos, sem qualquer construção do fato” (PEREIRA, 2001, p. 193). Salienta, contudo, que este não pode ser utilizado como único critério diferenciador, dado que o particular, ao efetuar evasão fiscal, pode também programar condutas, falsificando documentos, ocultando outros, praticando determinados atos, porém estes todos considerados como condutas ilícitas.

Em sentido semelhante trabalha Marco Aurélio Greco, para quem a identificação de um planejamento tributário válido se dá não pelo critério da licitude ou ilicitude, já que a licitude do ato seria pressuposto do planejamento tributário. A identificação se daria, portanto, através da análise se a operação (além de legal) é eficaz perante o sujeito ativo e se pode produzir efeitos perante ele. “O grande debate”, defende, “não é sobre legalidade ou ilegalidade, é sobre eficácia ou ineficácia.” (GRECO, 2011, p. 131).

Continuando a análise dos elementos caracterizadores da elisão tributária de Cesar Guimarães Pereira, o segundo critério é o de que a forma jurídica adotada pelo particular deve ser lícita. Para o autor, a utilização de instrumentos ilícitos é indicadora de prática de conduta evasiva e não elisiva. (PEREIRA, 2001, p. 195)

O terceiro critério refere-se à necessidade de, na elisão fiscal, ocorrer a manifestação de capacidade econômica. Para Cesar Guimarães Pereira, “não há elisão tributária na mera abstenção de realização do fato jurídico-tributário” (PEREIRA, 2001, p. 197). Segundo o autor, o conceito de elisão tributária passa justamente pela construção, pelo particular, do fato que será realizado. Sendo assim, se não há fato realizado, não há elisão. Ele destaca ainda que, do ponto de vista da subsunção do fato à hipótese legal, não há diferença prática entre a não realização do fato jurídico tributário e a elisão fiscal que objetive que o particular fique fora da tributação: em ambos os casos não ocorrerá a incidência da tributação. Assevera:

Sob o ponto de vista da incidência da norma tributária, não há diferença entre a abstenção de realização do fato jurídico-tributário e a elisão tributária por ausência de subsunção. Em ambos os casos, a conduta praticada pelo particular não se enquadra em nenhuma hipótese de incidência e, portanto, não configura fato impositivo [...]. Daí aludir-se à *proposta de qualificação jurídica*: na mera abstenção de realização do fato impositivo, não há nem construção dos fatos nem proposta de subsunção ou ausência de subsunção. A conduta

do particular corresponde estritamente à não realização do fato imponible. (PEREIRA, 2001, p. 197)

O último critério delimitador do conceito de elisão fiscal é, para o autor, o fato de que a conduta elisiva deve produzir vantagem tributária (PEREIRA, 2001, p. 199). Sendo assim, o regime jurídico a que se submete o particular dentro da realidade que construiu como proposta de qualificação jurídica deve ser economicamente (em termos tributários) mais favorável do que aquele regime ao qual estaria ordinariamente sujeito, caso realizadas as ações sem planejamento prévio.

O autor destaca ainda que na identificação da vantagem tributária, quatro situações distintas podem ser verificadas: (i) a primeira delas, de enquadramento do fato construído (dentro da proposta de qualificação jurídica idealizada pelo particular) em situações não abrangidas por tributação alguma, o que culminará na pura e simples não formação da relação jurídica tributária; (ii) pode ainda o fato se enquadrar em uma situação de isenção ou de imunidade, situação em que há subsunção do fato à norma, porém cuja conclusão é ausência de dever tributário; (iii) mais uma situação na qual ocorre a subsunção do fato a uma norma, porém desta vez em norma tributária diversa daquela à qual o sujeito passivo estaria sujeito ordinariamente e que implica, ao final, em diferentes “prazos, alíquotas, critérios de atualização monetária, taxas de juros, critérios para a utilização de créditos tributários, por exemplo” (PEREIRA, 2001, p. 199). Como bem resume, neste terceiro caso, “a vantagem tributária estará na redução objetiva da expressão econômica do dever tributário.” (PEREIRA, 2001, p. 199). E, por fim, (iv) pode o fato construído adequar-se a uma norma diferente relativa a deveres instrumentais tributários, diminuindo os custos com o cumprimento destas obrigações tributárias acessórias.

Na esteira de toda a construção teórica, Cesar Guimarães Pereira apresenta seu conceito de elisão tributária que, pela sua completude, é transcrito em sua integralidade:

Trata-se de (1) conduta do particular consistente em (2) construção de um fato através de uma (3) forma jurídica lícita que (4) propõe ao Estado uma qualificação jurídica (enquadramento do fato construído em hipótese normativa ou em área de omissão legislativa) visada pelo particular, (5) tributariamente mais favorável que a hipótese normativa referente a fato jurídico tributário (6) correspondente a uma equivalente manifestação

de capacidade econômica ou de referibilidade a atuação estatal. (PEREIRA, 2001, p. 202)

Assim sendo, denota-se que a elisão fiscal se exterioriza por meio de uma conduta lícita, através da qual o sujeito passivo constrói uma proposta de qualificação jurídica que almeja ser aceita pelo sujeito ativo. Esta proposta de qualificação jurídica representa vantagem tributária para o sujeito passivo, que ao construí-la se compromete a se submeter ao seu regime jurídico.

Verificadas as teorias acerca da definição do que seja elisão fiscal, passa-se à verificação do que a doutrina entende por uma terceira nomenclatura, pouco adotada, a elusão fiscal.

3.2.3 Elusão fiscal

O termo “elusão fiscal” é o menos utilizado quando se fala em economia de tributos. Não se pode exatamente afirmar qual é a sua autoria, mas é certo que Alfredo Augusto Becker já utilizava este termo no seu Teoria Geral do Direito Tributário⁷⁵.

Marcus Abraham credita a Brandão Machado a utilização primeira do termo elusão fiscal, destacando que o autor a utilizava para “identificar o ato ou o procedimento que não infringia preceito legal, amplamente utilizado em espanhol (“*elusión*”), em francês (“*ellusion*”) e em italiano (“*elusione*”).” (ABRAHAM, 2007, p. 238).

Para Luciano Alaor Bogo é expressão de autoria de Heleno Taveira Tôrres e, segundo defende, ocorre nos casos em que “[...] o contribuinte, assumindo o risco pelo resultado de sua ação, com o objetivo de uma tributação menos onerosa, utiliza meios atípicos, seja para evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, seja para submetê-lo à incidência de norma menos onerosa” (BOGO, 2006, p. 218).

Nas palavras do suposto importador da expressão para o direito pátrio, elusão fiscal significa:

O fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de uma “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação

⁷⁵ A título de exemplo, colhe-se o seguinte trecho: “É muito interessante notar-se que a evasão (elusão e evasão fiscal) pode ser até *intencionalmente desejada pelo legislador [...]*” (BECKER, 2010, p. 147)

tributária. Eludir, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. (TÓRRES *apud* ABRAHAM, 2007, p. 239)

Assevera Luciano Alaor Bogo (2006, p. 221) que na elusão tributária não há um ilícito típico. O particular planeja e realiza atos lícitos, porém desprovidos de uma causa, o que em seu entender caracteriza simulação ou fraude à lei. Sua posição é a de que a elusão, “apesar de se caracterizar pela ausência de ilícitos típicos, está impregnada pelo dolo do contribuinte e pela violação indireta da lei, em fraude à lei ou abuso de direito, merecendo a reprovação e sanção do ordenamento jurídico”.

Entende-se que, devido às diferenças de tratamento conferidas pelos ordenamentos jurídicos dos outros países, não há motivos para importar referido termo para o Brasil. Em havendo a patologia (seja esta patologia a fraude à lei, a simulação, a dissimulação ou outra identificada) o ato do sujeito passivo poderá ser rotulado como evasão fiscal.

3.3 A INTERPRETAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS PELO SUJEITO PASSIVO – TEORIAS E PATOLOGIAS

Tudo o que não é proibido é permitido. Sob esta bandeira, a primeira fase do planejamento tributário levou em consideração apenas a subsunção ou não do fato realizado pelo contribuinte à hipótese prevista em lei. Imperou a liberdade do contribuinte na organização de seus negócios, em virtude da autonomia da vontade. Posteriormente, o conteúdo destas estruturas passou a ser analisado pelas autoridades fiscais e pelo Poder Judiciário, e aos poucos foram sendo estabelecidos alguns limites (muitas vezes não previstos em lei) à aparente liberdade do sujeito passivo. Este tópico visa a recuperar estas fases do pensamento⁷⁶ que interpreta o planejamento tributário e,

⁷⁶ A divisão do debate em torno do planejamento tributário em “fases” é creditada a Marco Aurélio Greco. O autor divide em três fases do debate, historicamente identificadas: a primeira fase, chamada pelo autor de “liberdade, salvo simulação”, a segunda identificada como “liberdade salvo patologias dos negócios jurídicos” e a terceira, nomeada como “liberdade com capacidade contributiva”. (GRECO, 2011, p. 133)

cronologicamente, apresentar os fundamentos de cada uma destas fases ou teorias.⁷⁷

Na década de 1970, Antônio Roberto Sampaio Dória já defendia que não há impedimento legal para o contribuinte buscar diminuir os seus custos tributários, o que hoje em dia comumente se chama de “economia de tributos”. Desde aquela época, o autor asseverava que as ações tendentes a diminuir o valor pago a título de tributo, desde que praticadas no âmbito da licitude, não poderiam ser questionadas no âmbito jurídico, apenas talvez nos planos econômico ou político, por se tratar de uma realidade pré-jurídica:

[...] nenhum obstáculo, de ordem jurídica ou ética, inibe o contribuinte de tentar minimizar seus custos tributários, assim também quaisquer outros, agindo licitamente dentro de opções várias que a própria lei lhe possibilita. Esta é inferência lógica da realidade pré-jurídica, de caráter utilitário, que referimos. Cuida-se sem dúvida de pressuposto do sistema, que se pode contestar no plano econômico ou político mas não no jurídico, se e enquanto continuar um dado concreto daquela realidade sobre a qual o direito se constrói. (DÓRIA, 1977, p. 25)

Até hoje, o autor é considerado como um dos expoentes desta teoria no Brasil, que leva em consideração apenas a estrita legalidade.

Na mesma esteira seguiu Alfredo Augusto Becker, para quem “todo o indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente” (BECKER, 2010, p. 143). Para o autor, a partir do momento em que o Estado de Direito passa a consagrar o princípio da legalidade, o particular só está obrigado a adotar o regime tributário mais oneroso se houver regra jurídica que assim determine.

⁷⁷ Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, estão “[...] superadas, historicamente, as teses que recomendavam uma exegese especial para o direito tributário, seja a partir da ótica do interesse dos contribuintes, que na esfera de sua autonomia privada poderiam fazer, sem o ônus fiscal, tudo o que não fosse expressamente, e sem sobra de dúvidas, previsto em lei – como queriam os autores de índole formalista -, seja por meio de uma interpretação economicista que, desprezando a segurança jurídica, descambou para uma visão causalista da justiça, como pregavam os defensores da teoria da consideração econômica do fato gerador.” (RIBEIRO, 2003, p. 91)

A controvérsia, como se vê, existe, tendo em vista que, em sentido diametralmente oposto à competência tributária que deve ser exercida, há a autonomia da vontade do particular que, segundo Roberto Wagner Lima Nogueira (2004, p. 40/41), estaria inserida no inciso I do artigo 3º e no artigo 5º, ambos da Constituição Federal:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...]

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

Adiciona-se, ainda, a estes dispositivos, o artigo 170 da Constituição Federal, quando prevê que a ordem econômica é fundada na livre iniciativa e, em seu inciso IV, consagra a livre concorrência (que não raras as vezes será exercida também através de reestruturações e reorganizações que impliquem em menor carga tributária).

Passa-se então à análise destas teorias acerca da interpretação dos atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

3.3.1 A teoria da estrita legalidade: a autonomia da vontade do contribuinte e a utilização de negócio jurídico indireto⁷⁸

A economia de tributos, historicamente, mostrou-se interessante para o sujeito passivo, mormente com o crescimento da carga tributária e a sensação de desvio de finalidade dos montantes arrecadados.

O primeiro momento histórico do planejamento tributário (assim entendido como organização dos atos do sujeito passivo com o objetivo de economizar tributos) está fortemente marcado pela simples verificação da identidade entre a conduta realizada pelo contribuinte e a previsão legal da hipótese de incidência do tributo. Sendo assim, neste momento, não importava única e exclusivamente a manifestação de capacidade contributiva: era indispensável que o ato praticado pelo

⁷⁸ A teoria aqui apresentada identifica-se como a fase do debate “Liberdade, salvo Simulação”, para Marco Aurélio Greco. (GRECO, 2011, p. 133)

sujeito passivo se enquadrasse perfeitamente na moldura prevista na lei. Em o contribuinte encontrando formas diferentes de exteriorizar o mesmo ato, este só seria levado à tributação com a efetiva identidade entre o ato praticado e a hipótese de incidência tributária. Caso contrário, estaria fora da tributação. Conforme destaca Luiz Eduardo Schoueri (2010, p. 15):

[...] diante da certeza de que apenas as situações previstas pelo legislador estariam sujeitas à tributação, surgia como imediato o direito do contribuinte de organizar seus negócios, de modo a afastar a tributação, por meio de estruturas muitas vezes injustificáveis de um ponto de vista meramente empresarial, mas suficientes para assegurar resultado equivalente àquele que teria o contribuinte alcançado, tivesse ele seguido um caminho usual; a economia de tributos se daria porque enquanto a opção comum e usual constituiria fato gerador do tributo, a estrutura alternativa criada pelo contribuinte não estaria dentro da hipótese de incidência tributária.

Tal concepção resultou de uma herança da era liberal, que contaminou o direito tributário com o princípio da legalidade formal e material. Esta fase do planejamento tributário perdurou, no Brasil, até a década de 1990, período no qual praticamente não havia limites ao planejamento tributário. (SCHOUERI, 2010, p. 15)

No entanto, não foi apenas a singela não subsunção do fato à norma que caracterizou o êxito desta fase do planejamento tributário, o que implicava imediatamente não incidência da tributação. Também há situações nas quais o sujeito passivo utilizava de alternativas com o intuito não de evitar a subsunção completa do fato à norma padrão de incidência, mas sim de pagar menos tributo.

Segundo Marco Aurélio Greco (2011, p. 133), nesta primeira fase de interpretação dos atos praticados pelo sujeito passivo com o intuito de reduzir a carga tributária imperou uma “liberdade absoluta”, na qual qualquer conduta seria aceita a menos que “os atos forem ilícitos, realizados depois do fato gerador ou com simulação.”

É partidária desta tese (de autonomia da vontade do contribuinte) Rutnéa Navarro Guerreiro, para quem “o contribuinte é livre para adotar a forma jurídica mais conveniente do ponto de vista tributário para

realizar um negócio ou transação pretendidos”⁷⁹, defendendo que “a busca de economia tributária é causa real e suficiente para justificar qualquer ato jurídico lícito, realizado com esse fim exclusivo”. Para a autora, uma prova dessa autonomia do contribuinte seria a constante alteração da legislação tributária buscando obstar as práticas mais comuns de planejamento tributário colocadas em prática pelos sujeitos passivos. (GUERREIRO, 1998, p. 150/151)

O limite à autonomia da vontade do contribuinte é considerado, portanto, como a sua submissão ao regime jurídico do negócio jurídico escolhido para realizar sua operação⁸⁰:

Há, então, algum limite à vontade do agente econômico? Sim, e o limite decorre do próprio ato jurídico escolhido para ser o instrumento da economia tributária: o agente econômico deve sujeitar-se à forma e à disciplina jurídicas do negócio jurídico adotado para um fim lícito, suportando todos os seus efeitos. E é indubitável que, no Brasil, a economia tributária é um fim lícito, visto não ser proibido por lei. (GUERREIRO, 1998, p. 153)

Neste espaço ganha força a figura do negócio jurídico indireto, que seria o meio através do qual a economia lícita de tributos seria colocada em prática, segundo a doutrina da autonomia da vontade do contribuinte. O negócio jurídico indireto não se caracteriza propriamente como uma patologia, mas sim por “atingir finalidade diversa das que lhe são típicas” (GUERREIRO, 1998, p. 153). Ou seja, utilizando-se de negócio jurídico válido e eficaz, o contribuinte busca não as consequências que seriam próprias deste ato, mas sim objetiva a economia de tributos.

Alargando o objetivo de determinadas figuras típicas, outros objetivos seriam alcançados. “A idéia central da teoria do negócio

⁷⁹ No mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo entende que “ao contribuinte compete exercer discricionariamente seus negócios, gerir seu patrimônio respaldado no princípio da autonomia da vontade (liberdade contratual); e, desde que não extrapole os lindes legais, não sofre nenhuma limitação ou cerceamento no seu direito de agir, podendo efetuar (ou não) os mais diversos negócios jurídicos.” (MELO, 1998, p. 72).

⁸⁰ “Em última análise, o modelo sustenta que a licitude do meio utilizado implica a aceitação do resultado, entendido como o efeito tributário.” (GRECO, 2011, p. 142)

jurídico indireto é a existência de finalidades típicas para atos e negócios jurídicos em geral. Desta perspectiva, os institutos jurídicos teriam uma função socioeconômica objetiva.” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 194)

Marcus Abraham destaca que, no negócio jurídico indireto, não há intenção de prejudicar terceiros: um negócio jurídico previsto em lei apenas é utilizado com o intuito de atingir objetivos que usualmente não lhe seriam próprios⁸¹. (ABRAHAM, 2007, p. 221) “Assim, no negócio jurídico indireto, usa-se uma via oblíqua, em lugar da via normal; usa-se um negócio típico fora de seu fim específico, porém este é de fato perseguido, embora não dentro da normalidade.” (ABRAHAM, 2007, p. 221).

Edmar Oliveira Andrade Filho aponta que um dos problemas principais da expressão “negócio jurídico indireto” é o fato de não ser prevista em lei, mas sim uma classificação doutrinária. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 191) Diferente, portanto, de patologias identificáveis quando se trata de elisão fiscal como, por exemplo, a fraude à lei, o abuso de direito e a simulação. Com efeito, trata-se nada mais do que a utilização de outros meios com o fim de obter o mesmo resultado, sendo que o resultado não é vedado pela legislação (como ocorre na fraude à lei, conforme será visto no item 3.4.2.2).

Como exemplo destas opções que podem ser efetuadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária, Edmar Oliveira Andrade Filho utiliza uma sociedade que pretende alienar um ativo por valor superior ao contábil, o que geraria ganho de capital tributável pelo IRPJ e pela CSLL. A empresa possui algumas alternativas para chegar ao mesmo objetivo, das quais se destacam duas (a) vender o ativo e (b) reduzir o valor do capital social da empresa com a entrega do bem aos sócios, que fariam a venda através da pessoa física. Nas situações apresentadas, a tributação seria de 34% e 15% sobre o ganho de capital, respectivamente. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 189/190)

A questão que o autor coloca com muita acuidade é: existe um negócio jurídico “direto”? Ao se considerar que existe um negócio jurídico “direto” e que as demais opções existentes para a realização do mesmo ato seriam “indiretas”, caminha-se perigosamente para

⁸¹ Marco Aurélio Greco apresenta definição semelhante, conceituando negócio jurídico indireto como a situação “quando o negócio típico é celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar em razão de certos efeitos ou problemas que enseja.” (GRECO, 2011, p. 289)

considerar estas alternativas, que são lícitas, como fraude à lei ou abuso de direito. Com efeito,

[...] parece claro que a figura do “negócio jurídico indireto”, ou a idéia que essa expressão ordinariamente designa, não tem lugar no âmbito tributário nas hipóteses em que não houver a citada norma proibitiva do resultado equivalente que, como visto, em face da exigência de legalidade estrita, requer densidade normativa suficiente para estabelecer o que pode ser feito e o que não pode ser. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 201)

Sem nomear o negócio jurídico indireto como tal, Alfredo Augusto Becker já defendia que quando o sujeito passivo escolhe realizar negócios jurídicos diferentes do usual com o objetivo de pagar menos tributo não se pode falar em negócio jurídico simulado. No seu entender, ao evitar um negócio jurídico e adotar outro que implique em menor custo tributário, com efeitos econômicos idênticos ou parecidos do negócio usual, o contribuinte não pratica ilícito algum, desde que não tenha violado nenhuma regra jurídica (seja ela tributária ou não). Neste caso, “se o intérprete abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica, quem pratica ato ilícito é o intérprete (e não o contribuinte que evadiu o tributo), pois não existe regra jurídica autorizando tal abstração” (BECKER, 2010, p. 146).

As características do negócio jurídico indireto são, na visão de Rutnéa Navarro Guerreiro: (a) é um negócio verdadeiramente desejado pelas partes envolvidas; (b) adotado com o intuito de atingir um fim outro que não aquele que é usual ao negócio jurídico utilizado; (c) é firmado obedecendo-se as formas e disciplina jurídica que lhes são próprias, estando as partes sujeitas a todas as consequências previstas para o tipo de negócio jurídico escolhido como meio para a economia de tributos. (GUERREIRO, 1998, p. 155)

De modo análogo, Cesar Guimarães Pereira (2001, p. 204) define que, no negócio jurídico indireto, as partes envolvidas buscam o regime jurídico alcançado com a adoção daquela forma de negócio jurídico. Dessa forma, o regime jurídico corresponde à forma escolhida pelas partes mas acaba por atingir outros fins, diferentes daqueles que seriam ordinários àquela conduta.

Segundo Alberto Xavier, o que caracteriza o negócio jurídico indireto é a utilização de negócio jurídico para atingir outros fins que não os usualmente atingidos pela estrutura típica daquele negócio

específico. (XAVIER, 2001, p. 59) Sua utilização em direito tributário implica em submissão a regime jurídico tributário diverso daquele que usualmente seria aplicado se adotado o negócio jurídico “usual”:

[...] O resultado econômico ou empírico alcançado pelas partes é análogo ou praticamente equivalente ao que resultaria da adoção da forma negocial normalmente escolhida para o obter. Só que a eleição pelas partes da estrutura do negócio indireto permite obter esse resultado análogo ou equivalente, sem se submeter ao regime tributário aplicável ao negócio direto que economicamente lhe corresponde. (XAVIER, 2001, p. 60).

Também subscritor da tese da legalidade na realização do negócio jurídico indireto com o fim exclusivo de economia tributária, José Eduardo Soares de Melo destaca que “a aparente desconexão entre o fato econômico e o ato jurídico negocial” não constitui ilicitude alguma (MELO, 1998, p. 73).

Porém, defendendo que o relevante é a manifestação da capacidade contributiva pelo sujeito passivo, Ricardo Lodi Ribeiro assevera que a lei de incidência tem por objetivo identificar a “manifestação de riqueza capaz de suportar determinado quinhão de custeio das despesas públicas. Deste modo, mais do que a forma jurídica adotada, o operador do direito tributário deve se preocupar com a essência econômica.” (RIBEIRO, 2003, p. 123)

O negócio jurídico indireto não pode ser confundido com negócio jurídico simulado. No negócio jurídico simulado, a vontade e a declaração não se coadunam. No negócio jurídico indireto, as partes envolvidas desejam realizar o negócio, concordam em se submeter às suas consequências e disciplinas jurídicas próprias mas, além disso, também atingem o objetivo principal de diminuir a carga tributária (GUERREIRO, 1998, p. 156)⁸². Não se trata, assim, de ato ilegal:

Não há, portanto, no negócio indireto coisa alguma de ardiloso ou imoral e muito menos qualquer traço de ilegalidade. Se são lícitos os

⁸² Em sentido análogo, Edmar Oliveira Andrade Filho esclarece, adotando a doutrina civilista de Orlando Gomes: “[...] para haver negócio indireto é preciso que, através de negócio típico, que as partes querem realmente realizar, seja visado fim diverso do que lhe corresponde; assim, o negócio é querido pelas partes; por isso não se pode identificar o negócio indireto com o negócio simulado.” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 205)

meios e os processos utilizados, se os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador e não houve simulação, é absolutamente lícito e legítimo o negócio jurídico indireto visando à economia fiscal. [...] (GUERREIRO, 1998, p. 157)

Marco Aurélio Greco diferencia negócio jurídico indireto de negócio jurídico simulado asseverando que “no negócio jurídico indireto há apenas um negócio e, portanto, fica afastada a hipótese de simulação que supõe a existência de dois negócios (o real e o aparente [...])”. (GRECO, 2011, p. 290)

Para Cesar Guimarães Pereira, é “parcialmente incorreta” a noção de que no negócio jurídico simulado a vontade e a declaração não se coadunam. Defende, citando Santoro-Passarelli, que “o núcleo da simulação está na *contradeclaração*, que nega os efeitos jurídicos aparentes do ato exteriorizado pelas partes” (PEREIRA, 2001, p. 204/205).⁸³

Com relação ao negócio jurídico indireto, o autor assevera que nele “as partes declaram ostensivamente a sua vontade” e “pretendem que o negócio praticado seja submetido a um só regime jurídico em todas as relações jurídicas que o pressupõem” (PEREIRA, 2001, p. 205). Para ele, no negócio jurídico indireto as partes querem a sua específica disciplina jurídica e não uma outra, objetivando também os efeitos típicos deste negócio firmado. Defende que nem sempre é lícito, pois será ilícito “quando busque finalidade ulterior proibida” (PEREIRA, 2001, p. 205).

A chave na caracterização de um negócio jurídico como indireto e não como simulado estaria, portanto, no que o autor chama de “*contradeclaração*”: no negócio jurídico indireto, não há *contradeclaração* pois as partes almejam exatamente os efeitos exteriorizados pelos atos praticados. Já na simulação, existe esta *contradeclaração*, uma vez que os atos praticados não correspondem ao que as partes pretendem, efetivamente, exteriorizar. Cesar Guimarães Pereira sustenta que a validade do negócio jurídico indireto depende do cumprimento, pelas partes, dos requisitos formais exigidos para a prática do negócio jurídico indireto (e não do “direto”). Observadas as

⁸³ Maiores esclarecimentos sobre o instituto da simulação serão tecidos no item “3.4.4 Outros dispositivos legais atinentes à matéria”, pelo que se remete o leitor a este tópico para o aprofundamento do estudo do instituto em questão.

formalidades, ou seja, havendo validade formal do negócio jurídico indireto, este não poderia (em tese⁸⁴) ser questionado.

Porém, apesar de considerar que “a teoria do negócio jurídico indireto permite resolver grande parte dos problemas envolvidos na elisão tributária” (PEREIRA, 2001, p. 208) o mesmo autor destaca que o conceito de negócio jurídico indireto não é o único que deve ser observado na caracterização de uma prática como de elisão fiscal (e, portanto, lícita), pois sempre há conceitos indeterminados que surgirão e deverão ser enfrentados:

O negócio jurídico indireto não é conceito que permita identificar com objetividade as situações de elisão tributária. A alusão da doutrina à sua natureza jurídica de negócio jurídico indireto não supera completamente a utilização de *conceitos indeterminados* (anormalidade, atipicidade, inadequação etc.) no tratamento da elisão tributária. (PEREIRA, 2001, p. 207)

A posição de Marco Aurélio Greco acerca desta fase do debate segue em sentido diametralmente oposto, criticando aqueles que defendem a oponibilidade ao sujeito ativo dos atos praticados pelo contribuinte unicamente com base na análise da licitude do meio. O autor mostra-se contra a utilização do negócio jurídico indireto, ao que chama de “operações meramente formais” (GRECO, 2011, p. 138), anotando com acidez que o pensamento que imperou nesta etapa foi o de que se a conduta do sujeito passivo “passar pelo crivo da licitude do meio (que é o contrato ou pessoa jurídica), o Fisco tem de aceitar necessariamente o resultado que daí vai advir.” (GRECO, 2011, p. 142) Ou seja, em seu entendimento, baseou-se na suposta imperatividade da vontade do sujeito passivo: a realidade a ser considerada pelo sujeito ativo “deveria ser” obrigatoriamente aquela construída pelo sujeito passivo, desde que o meio adotado fosse lícito.

Com efeito, há que se analisar se o negócio jurídico indireto (ainda que lícito) não esbarra em alguma outra patologia como a fraude à lei (que será analisada no tópico 3.4.2.2). Isso porque “a perquirição

⁸⁴ César Guimarães Pereira explica que o negócio jurídico indireto poderá ser declarado nulo em situações muito específicas para as quais exista uma outra norma proibindo-o: “Nos casos em que há normas jurídicas que atinjam determinados resultados práticos (proibindo-os, por exemplo), os negócios jurídicos que possibilitem sua consecução são nulos ainda que consistam em negócios jurídicos indiretos.” (PEREIRA, 2001, p. 206)

quanto à fraude à lei é pré-requisito da admissibilidade do negócio jurídico indireto e não o inverso. Se estiver configurada a fraude à lei, o negócio celebrado estará contaminado por essa patologia [...]” (GRECO, 2011, p. 291).

Em outras palavras, resumindo-se o que foi aqui analisado, esta teoria ou fase do pensamento se caracterizou pela “ampla liberdade do contribuinte, tendente a reduzir ou eliminar a carga tributária, mediante condutas praticadas antes do fato jurídico tributário e por meio de procedimentos lícitos, salvo hipóteses de simulação.” (BOGO, 2006, p. 192)

3.3.2 A teoria da análise econômica da conduta do contribuinte – teoria do abuso de direito e outras patologias⁸⁵

A doutrina da análise econômica ou interpretação econômica dos atos do sujeito passivo (chamada também de “teoria do abuso de formas”⁸⁶) tem origem na Alemanha e na Itália. Na Alemanha, o marco foi a Ordenação Tributária do Império, inspirada pelo jurista Enno Becker⁸⁷. A Ordenação de 1919 previa que “a obrigação do imposto não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil”, subsistindo disposição semelhante no artigo 42 do Código Tributário Alemão ao dispor que “a lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas.” (ABRAHAM, 2007, p. 223). Na Itália, foi influenciada pela Escola de Pavia, encabeçada pelo financista Benvenuto Griziotti.

A interpretação econômica da legislação tributária pode ser entendida como uma teoria que abstrai a estrutura jurídica adotada e foca apenas na realidade econômica (BECKER, 2010, p. 147). Veda ao contribuinte a manipulação das formas jurídicas adotadas com o intuito

⁸⁵ A esta segunda teoria, Marco Aurélio Greco identifica como uma segunda fase do debate, denominada “Liberdade, salvo Patologias”, subdividindo estas patologias em abuso de direito, fraude à lei e outras figuras (GRECO, 2011, p. 133/288). Para o autor, é inconcebível que apenas a simulação seja uma patologia capaz de contaminar tributariamente o negócio jurídico, considerando que também outros defeitos possuem influência na esfera tributária. (GRECO, 2011, p. 194)

⁸⁶ ABRAHAM, 2007, p. 223.

⁸⁷ “A teoria da interpretação econômica das leis e dos fatos, bem como a legitimidade do recurso à analogia em caso do chamado “abuso de formas” nasceram na Alemanha com a lei tributária (*Abgabenordnung*) de 1919, inspirada pelo jurista e ideólogo ENNO BECKER.” (XAVIER, 2001, p. 46)

de pagar menos ou não pagar determinado tributo, mantendo-se o resultado econômico almejado. (FALCÃO, 1994, p. 17) Em sentido análogo, Sacha Calmon Navarro Coêlho destaca que o objetivo de sua utilização era “evitar que os contribuintes burlassem o pagamento dos tributos a partir das formas e fórmulas de Direito Privado.” (COÊLHO, 1998, p. 170)⁸⁸

Objetiva-se com esta teoria de interpretação, identificar a capacidade tributária objetiva que o legislador almejou alcançar na eleição de determinada hipótese de incidência de tributo. Teria aplicação, por aqueles que a defendem, em situações nas quais o particular “embora não tenha realizado especificamente o fato descrito na norma, praticou ato ou negócio jurídico, normalmente indireto, atingindo o mesmo resultado econômico, o qual é representativo daquela capacidade contributiva prevista na norma.” (BOGO, 2006, p. 207).

Há autores, no entanto, que defendem que a teoria da interpretação econômica não pode ser aplicada no Brasil, pois o sistema tributário pátrio, em seu entendimento “não admite a prevalência de conteúdo econômico sobre a forma, o que é conhecido como interpretação econômica” (GUERREIRO, 1998, p. 158)⁸⁹.

Para aqueles que sustentam referida tese, a impropriedade da adoção desta teoria no Brasil reside na necessidade de observação ao princípio da legalidade⁹⁰. O intérprete, ao desconsiderar o negócio jurídico lícito entabulado pelo particular, única e exclusivamente com o intuito de subsumi-lo à norma de incidência, desconsidera o princípio da legalidade tributária. A violação de referido princípio naquelas situações

⁸⁸ No mesmo sentido: “A doutrina que acolhe a interpretação econômica no Direito Tributário inspirou-se em disposições do Código Tributário da Alemanha (1919), assentando-se no postulado de que os fundamentos econômicos da lei tributária integram o seu conteúdo normativo, enfatizando a teoria da prevalência econômica” (MELO, 1998, p. 77) e também “Historicamente, temos a teoria do abuso de formas originária da Ordenação Tributária Alemã de 1919, como fundamento da interpretação econômica [...]” (ABRAHAM, 2007, p. 223).

⁸⁹ Segundo Luciano Alaor Bogo, “a doutrina majoritária, porém, afasta a possibilidade de utilizar-se tal forma de interpretação. Isso em homenagem ao princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica” (BOGO, 2006, p. 209)

⁹⁰ Alberto Xavier também representa a doutrina contrária à aplicação da teoria da interpretação econômica, entendendo que é “ilegítima, segundo o princípio da legalidade” (XAVIER, 2001, p. 42).

em que adotada a teoria da análise econômica pode ser visualizada na seguinte definição do modo de operação deste modo de interpretação:

Desse modo, cabe ao intérprete, em uma situação concreta, atentar para a *intentio facti* ou intenção empírica para, uma vez demonstrada a propositada alteração da *intentio juris* correspondente, ou a utilização de forma jurídica não típica ou atípica em relação ao fim visado, concluir pela incidência do tributo. (BOGO, 2006, p. 208)

O Supremo Tribunal Federal adotava a teoria da interpretação econômica até o fim da década de oitenta. Porém, a partir da década de noventa, passou a rejeitá-la em benefício dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária. A mudança de entendimento do tribunal pode ser verificada através da alteração de posicionamento no que concerne à incidência de ISS sobre a locação de bens móveis. Em um primeiro momento, o STF entendia que o imposto incidia sobre a locação de bens móveis pois “o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva”. (TROIANELLI, 2001, p. 35/36)

Posteriormente, entendeu ser inconstitucional a incidência, agora focando a análise da questão no conceito de locação de bens móveis como obrigação de dar e a prestação de serviços como obrigação de fazer. Entendeu o tribunal que “há que prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvida na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.” (TROIANELLI, 2001, p. 37/39)

Em sentido semelhante, Alberto Xavier (2001, p. 40/43) destaca que a teoria da interpretação econômica agride de três formas o princípio da legalidade. A primeira violação seria na interpretação da lei que prevê a hipótese de incidência do tributo, dado que ao se adotar esta interpretação econômica a lei deve ser interpretada de forma a atribuir maior relevância aos efeitos econômicos e menor relevância aos conceitos jurídicos. A segunda violação também ocorre ao se conferir maior relevância aos efeitos econômicos do que aos efeitos jurídicos, porém agora na interpretação dos atos e negócios jurídicos concretos que se colocam à subsunção da norma. Já a terceira reside no fato de a interpretação econômica enquadrar o ato praticado pelo contribuinte como uma lacuna na lei e passar a tributá-lo pelo uso da analogia, entendendo que esta modalidade de interpretação “não passa de um

artifício para, de modo oblíquo, trazer o raciocínio analógico para dentro das fronteiras do tipo legal tributário e, assim, para o domínio da interpretação” (XAVIER, 2001, p. 43).

Sacha Calmon Navarro Coêlho também se mostra partidário da tese da inaplicabilidade da análise econômica da conduta do sujeito passivo, destacando que “o princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada interpretação econômica pelo aplicador”, adicionando que “não existe nenhuma interpretação econômica, toda interpretação é jurídica”. (COELHO, 2006, p. 30/31)⁹¹

Contrariamente, não encontrando óbice à aplicação desta teoria no país⁹², Amílcar de Araújo Falcão há muito defendia a sua plena aplicabilidade, inclusive ressaltando que “o método da interpretação econômica é perfeitamente adequado ao princípio da legalidade em matéria de fato gerador.” (FALCÃO, 1994, p. 18). Para ele, caberá ao intérprete identificar a incidência do tributo toda a vez que: a) ficar demonstrado o propósito de alterar a intenção jurídica a que corresponde o fato originalmente tributável; b) for utilizada forma jurídica não típica ou atípica para o fim almejado pelo sujeito passivo; c) “abuso, forma atípica ou alteração de intenção jurídica concretamente só explicáveis pelo desejo de lograr uma vantagem fiscal, a do não pagamento, a do adiamento do pagamento ou a da redução do pagamento do tributo” (FALCÃO, 1994, p. 18).

Em sua concepção, a interpretação econômica do fato gerador seria o meio adequado para reprimir a fraude à lei em direito tributário, ou seja, reprimir a evasão fiscal (já que sua posição era a de que a evasão tributária seria um caso particular de fraude à lei) (FALCÃO, 1994, p. 34). Conclui o autor:

Resulta daí que a interpretação econômica só é autorizada, em cada caso, quando haja uma

⁹¹ Em sentido análogo, Edmar Oliveira Andrade Filho anota que a interpretação econômica “é um eufemismo para justificar a exigência de tributo com base em analogia e ao arrepio do princípio da legalidade. Trata-se de um juízo de interpretação e decisão que visa, pela glorificação do princípio da capacidade contributiva, justificar o desprezo pela importância sistemática do princípio da legalidade material, ignorando o fato de que ele é a pedra angular da regulação jurídica nos Estados que são governados pelo direito e um corolário do princípio da segurança jurídica.” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 215)

⁹² Aurélio Pitanga Seixas Filho e Hermes Marcelo Huck também entendem ser plenamente aplicável como instrumento de combate à evasão fiscal. (BOGO, 2006, p. 208)

anormalidade de forma jurídica para realizar o intento prático visado e, assim, obter a evasão do tributo. Inversamente, se o ato praticado, a conduta seguida, o procedimento eleito são formas normais ou típicas de manifestação do conceito adotado pelo legislador tributário, jamais poderá o intérprete, utilizando considerações econômicas, alterar aquele conceito, ou sua amplitude, restringi-lo ou modificá-lo, *vi interpretationis tantum*, para suprimir, na generalidade dos casos, modalidades de atuação nele contidas. (FALCÃO, 1994, p. 36)

Ou seja, não poderia o intérprete, sob o pretexto de efetuar uma interpretação econômica do ato realizado pelo sujeito passivo, cometer excessos que culminassem na alteração de figuras jurídicas já consagradas no ordenamento. A título exemplificativo, não poderia o fiscal de tributos federais desconsiderar uma distribuição de lucros para, aplicando a dita teoria, considerá-la como pagamento de *pro labore*, tributando tanto pelo Imposto sobre a Renda Pessoa Física quanto lançando contribuição previdenciária sobre tal rubrica.

Para José Eduardo Soares de Melo, a interpretação econômica só tem lugar quando o contribuinte atua com abuso de formas jurídicas, que o autor entende como sinônimo de simulação.

[...] o debate acadêmico acerca dos fundamentos de “interpretação econômica”, decorre do desvirtuamento dos princípios e institutos do direito privado, num contexto de abuso de formas jurídicas, com o escopo de evitar, diminuir ou suprimir o débito tributário, mediante a utilização de figuras artificiosas, como a simulação, quando ao to existe apenas na aparência, mascarando e disfarçando a declaração real da vontade, com patente descoincidência entre a declaração externa e a interna. (MELO, 1998, p. 77/78)

Trata-se, portanto, do que se convencionou chamar de “abuso de formas”. Esta é a tese defendida por alguns autores (aí incluídos, como se viu, Amílcar de Araújo Falcão e Marcus Abraham) e que é o fundamento primeiro da doutrina da análise econômica dos atos praticados pelo sujeito passivo, consistente em conferir prevalência do conteúdo sobre a forma. No Brasil, não encontra positividade nem no âmbito do direito privado nem no direito tributário.

Marcus Abraham defende que a possibilidade de questionamento destes atos cometidos com abuso de formas não depende da adoção ou não da teoria da interpretação econômica do fato gerador. Isso porque o descompasso entre a forma e o conteúdo necessariamente culmina, em seu entender, em alguma das figuras ilícitas: abuso de direito, fraude à lei ou simulação. (ABRAHAM, 2007, p. 224)

Mas o que seria considerado “abuso de direito”, “abuso de formas”, “fraude à lei”, “simulação”, todas estas figuras relacionadas ao direito tributário, mais precisamente ao planejamento tributário?

Desde já, destaca-se que por brevidade não se discorrerá longamente sobre as origens de tais institutos em outros ramos do direito, como o direito civil, por exemplo. O enfoque será dado diretamente na transposição destas patologias para o direito tributário, verificando-se a possibilidade ou não de sua adoção nesta esfera para fins de desconsideração das condutas praticadas pelo sujeito passivo na tentativa de implementar a economia de tributos.

3.3.2.1 O abuso de direito

Partindo-se do pressuposto de que o sujeito passivo teria o direito subjetivo de se auto organizar, no sentido de ordenar o desenvolvimento de suas atividades da forma mais econômica possível (inclusive sob a ótica tributária), a pergunta à qual se pretende responder é se existe limitação ao exercício deste direito. Nesse sentido, desde que não seja considerada ilícita e nem simulada, toda e qualquer conduta realizada pelo particular seria aceitável?

A figura do abuso de direito está relacionada com uma espécie de excesso praticado pelo particular na organização de seus negócios e sua vida. Foi Klaus Tipke o maior defensor de referida teoria (XAVIER, 2001, p. 102), a qual se baseou na consideração de que o direito de auto-organização do sujeito passivo não seria absoluto, “mas intrínseca e originariamente limitado”.

Marco Aurélio Greco (2011, p. 203) assevera que o abuso de direito é “categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude [...], implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes”. Para o autor, é irrelevante se o ato abusivo será considerado lícito ou não, pois a consequência será sempre a mesma: a sua inoponibilidade perante o sujeito ativo.

Alberto Xavier explica o raciocínio adotado pela teoria do abuso de direito:

[...] se determinada solução negocial foi adotada com o fim de causar um dano a direito alheio, pela utilização de meios “inadequados”, “anormais”, “desrazoáveis”, tal direito deixa de merecer proteção, de tal modo que o terceiro prejudicado – o Estado – adquire legitimidade para aplicar por analogia a norma tributária que seria aplicável caso o particular tivesse exercido o seu direito de modo não abusivo, ou seja, “adequado”, “normal”, “razoável”. (XAVIER, 2001, P. 102)

Sendo assim, o exercício do direito de se auto-organizar deveria respeitar o direito de terceiros, inclusive o do Estado. Incurrendo nesta situação, o Estado estaria autorizado a tributar por analogia, pois ao adotar meios anormais com o fim de diminuir a tributação (o dano ao Estado) o sujeito passivo deixa de ter a proteção do ordenamento jurídico.

a) Pela descon sideração dos atos praticados com abuso de direito

Como defensores de referida tese, pode-se citar além de Klaus Tipke, Marco Aurélio Greco, Ricardo Lobo Torres e Marcus Abraham.

Marcus Abraham (2007, p. 205) relata que a vedação ao abuso de direito está hoje positivada no artigo 187 do Código Civil, que determina: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”. Mas, no seu entendimento, a positivação sequer seria necessária, tendo em vista que “o ordenamento como um sistema axiológico, não permitiria a quem quer que fosse a utilização irregular do (sic) um de seus mandamentos.” (ABRAHAM, 2007, p. 205).

Para o autor, antes mesmo do Código Civil de 2002 já havia algumas teorias que buscavam a aplicação da teoria do abuso de direito no Brasil. Uma que considerava o abuso de direito como um princípio geral de interpretação, outra que entendia que o abuso de direito estaria presente sempre que o titular de um direito, exercendo-o, causa um dano anormal a outrem. Haveria também outra corrente, defensora da interpretação moral do uso do direito. Por fim, relata a existência de uma teoria que analisa os motivos, ou seja, verifica se o exercício de determinado direito (legítimo) estaria em consonância com os objetivos econômicos e sociais para os quais foi criado. (ABRAHAM, 2007, p. 210)

Conclui Marcus Abraham (2007, 210/211) revelando seu posicionamento, entendendo que “qualquer tentativa de planejamento

fiscal que envolva um ato que possa ser considerado realizado através de atos em abuso de direito estará fora do campo da licitude”, devendo ser desconsiderado para fins de direito tributário pois ilegítimo para reduzir ou afastar a tributação. A conclusão, segundo sua posição, seria o afastamento do ato ou negócio jurídico e sua requalificação, com a consequente tributação.

Para Marco Aurélio Greco, a superveniência do Código Civil de 2002 com a previsão expressa do abuso de direito como ato ilícito afasta um dos requisitos mais básicos do planejamento tributário, que é o de se fundar em atos lícitos:

Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária torna-se muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão. (GRECO, 2011, p. 207)

Defende o autor que a questão do abuso do direito tem ligação íntima com o “motivo” pelo qual determinada conduta é realizada pelo contribuinte. Resumidamente, sua tese gira em torno das seguintes premissas: (i) o simples “querer” não é motivo apto a justificar uma conduta tendente a diminuir ou afastar a tributação; (ii) o simples “reduzir a carga tributária” também não é motivo que afaste a classificação de determinada conduta como abuso de direito ou seja, (iii) há que se verificar a existência de um efetivo motivo “extratributário”. Para ele esse motivo extratributário “pode ser uma razão familiar, política, de mudança do regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a empresa etc.” (GRECO, 2011, p. 235/236).

Com a devida vênia, entende-se que depender de análise tão subjetiva⁹³, concernente a identificar a razão propulsora do planejamento (com a ajuda do próprio sujeito passivo que, no entender do autor, deve ter uma “pasta” para guardar as “provas” de seu motivo) torna inviável, na prática, a correta aplicação do instituto do abuso de

⁹³ O próprio autor admite a subjetividade, asseverando que “talvez o que é suficiente e pertinente para um não é para outro, mas aí cairemos nas peculiaridades do caso concreto e na argumentação”. (GRECO, 2011, p. 239)

direito no direito tributário, como propõem seus defensores. Ademais, sua teoria cai por terra quando permite qualquer motivo, sem baliza alguma. Ora, o sujeito passivo, sendo uma pessoa jurídica com empregados, pode relatar que o “motivo” para o planejamento tributário foi pagar remuneração melhor a estes, com base em oferecimento de participação nos lucros (custo tributário menor, lucro maior). Quem duvidaria? Como comprovar o contrário, caso efetivamente a participação nos lucros seja paga?

Analisando o teor do artigo 187 do Código Civil, Edmar Oliveira Andrade Filho identifica duas espécies de abuso de direito: o abuso-desvio e o abuso-excesso. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 100)

O abuso-desvio se caracteriza pelo exercício do direito, por parte de seu titular, em desacordo com a finalidade idealizada pela lei. Também ocorre quando o sujeito age em confronto com a boa-fé e os bons costumes. Destaca que “o desvirtuamento de um direito pode ou não ser considerado ilícito; tudo fica a depender das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto”. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 100)

Já o abuso-excesso se configura nas situações nas quais o sujeito pratica ato contrário ao direito e que causa prejuízo a outrem. Assinala o autor que esta modalidade de abuso é semelhante à fraude, pois a finalidade é a mesma. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 100)

Segundo Luciano Alaor Bogo, a doutrina se divide quanto ao elemento caracterizador do abuso de direito: (i) a vontade de prejudicar; (ii) a ausência de interesse legítimo ou (iii) o exercício irregular ou anormal do direito. (BOGO, 2006, p. 259)

Resume o autor que “o abuso do direito situa-se no campo da ilicitude, mas não se confunde com o ato ilícito típico, já que são diversas as formas de violação do direito. Daí tratar-se o abuso do direito como ilícito atípico”, asseverando categoricamente que “o abuso de direito constitui ato ilícito e, portanto, acarreta a nulidade do negócio jurídico”. (BOGO, 2006, p. 262 e 264) Para ele, a teoria do abuso de direito é perfeitamente aplicável no direito tributário, inclusive no tema elisão tributária, tendo em vista que os princípios da liberdade econômica, da propriedade privada, da autonomia negocial, da legalidade e da segurança jurídica não devem ser sacralizados em detrimento dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da cidadania, da justiça tributária e da solidariedade. (2006, p. 272) Sua definição para o abuso de direito, tida como um “ilícito atípico” é a seguinte:

[...] No abuso de direito não há violação direta de uma norma jurídica, não ocorre um ilícito típico, previamente estabelecido em um tipo legal. Há sim, a violação do fundamento axiológico do direito, à sua finalidade socioeconômica, aos demais princípios constitucionais que norteiam a conduta, constituindo hipótese de incidência indireta da lei e um ilícito atípico. (BOGO, 2006, p. 274)

Apesar de entender ser aplicável o instituto do abuso do direito em direito tributário, o próprio Luciano Alaor Bogo aponta um problema essencial: o fato de não ser possível identificar com exatidão quais as condutas que configuram abuso de direito, justamente por constituir um ilícito atípico. Sendo assim, a infração à lei e ao ordenamento jurídico é indireta, sendo impossível a enumeração de condutas que se enquadram nesta categoria. (BOGO, 2006, p. 275)⁹⁴

Na tentativa de transpor este obstáculo, o autor sugere cinco requisitos essenciais que possibilitam identificar o abuso de direito na ordenação das condutas do sujeito passivo da obrigação tributária.

O primeiro deles seria a “a presença de uma situação legalmente permitida e, a partir dela, a existência de uma conduta, comissiva ou omissiva, lícita em sua forma, não eivada de qualquer nulidade”. Isso porque, sendo a conduta vedada pelo ordenamento, não se estará diante de abuso de direito (considerado pelo autor como um ilícito atípico) mas sim de um ilícito típico, como fraude, dolo ou simulação, caracterizando evasão fiscal e não elisão lícita. (BOGO, 2006, p. 275/276)

O segundo requisito seria a ausência de causa para esta conduta comissiva ou omissiva, sem justificativa do ponto de vista negocial, ou o descompasso da forma adotada (lícita) com as formas comuns e habituais utilizadas para a obtenção do mesmo objetivo. O autor considera a causa como um requisito objetivo de todo o negócio jurídico, sendo vista como elemento essencial deste. Em sua visão, considerar ausência de causa como um requisito para identificar uma conduta ilícita do sujeito passivo não se confunde com verificar a

⁹⁴ Charles William McNaughton (2014, p. 215) identifica problema semelhante, anotando que a verificação do abuso de direito envolve “uma subjetividade condicionada à vivência emocional, própria, que o contato com os valores exige”. Continua, asseverando que “a expressão boa-fé e bons costumes é ingavelmente apelativa à uma intuição emocional do intérprete.” (2014, p. 216)

presença ou não do propósito (ou intenção) negocial. (BOGO, 2006, p. 275/276)

Assim sendo, a utilização do negócio jurídico indireto seria um indício de ausência de causa, porém anota que a presença apenas de negócio jurídico indireto não implica na consideração de ilícito:

A efetivação de um negócio jurídico indireto ou a adoção, em determinada transação, de um esquema anormal ou não usual, não revela, por si só, a existência do abuso do direito. [...]

Entretanto, se demonstrado que o negócio indireto não apresenta qualquer causa negocial, qualquer justificativa empresarial, ou que sua causa é totalmente desvinculada dos fins pretendidos, tendo por finalidade, unicamente, a vantagem tributária, então poderá ser perquirida a existência de eventual abuso do direito. (BOGO, 2006, p. 278)

O terceiro seria a exclusão, redução ou diferimento do tributo normalmente incidente na operação usualmente adotada para o fim almejado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. (BOGO, 2006, p. 276) Trata-se da vantagem obtida, em detrimento da administração tributária, causando dano a esta (sendo o dano a terceiro considerado como um requisito indispensável para a caracterização do abuso de direito). (BOGO, 2006, p. 279)

O quarto requisito, a reprovabilidade da conduta realizada pelo ordenamento jurídico. (BOGO, 2006, p. 276) “É a reprovabilidade do ordenamento jurídico à conduta realizada que, embora fundada em direito, portanto lícita, passa, a partir de seu exercício, para o campo da ilicitude.” (BOGO, 2006, p. 279)

O último requisito, que mais seria uma consequência do que propriamente um requisito, seria a criação, pelo ordenamento jurídico, de uma norma concreta que limite esta conduta praticada pelo sujeito passivo (a partir da identificação de sua reprovabilidade), qualificando-a como proibida ainda que antes fosse permitida. Isso para, nas palavras do autor, recompor o sistema que foi agredido. (BOGO, 2006, p. 276) A consequência direta é a declaração (judicial, conforme o autor

defende⁹⁵) de nulidade dessa conduta, com apoio no artigo 166, inciso II do Código Civil. (BOGO, 2006, p. 279)

Com a devida licença, não parece viável submeter a autoridade administrativa ao ajuizamento de ação judicial com o objetivo de obter a declaração judicial do abuso de direito. O ônus da prova, inegavelmente, teria que partir da Fazenda Pública, ficando muito restrita a comprovação de que determinado sujeito passivo atuou com abuso de direito. O grau de subjetividade também é elevado, o que aumenta a inviabilidade prática da proposta apresentada pelo autor.

b) Contra desconsideração dos atos praticados com abuso de direito

Do lado oposto, tecem críticas à teoria da desconsideração dos atos com abuso de direito, dentre outros, Alberto Xavier e Alfredo Augusto Becker. Cabe salientar que a produção intelectual de referidos autores, devido ao momento em que foram redigidas as obras, não levou em consideração a existência do artigo 187 do Código Civil, já que este dispositivo do texto de 2002 não possui equivalente no Código Civil de 1916⁹⁶.

Para Alberto Xavier (2001, p. 107), a teoria do abuso de direito leva a um grau de subjetivismo elevado na aplicação da legislação tributária, o que seria vedado sob a ótica da segurança jurídica. Esta teoria se baseia em busca dos “motivos” que levam o particular a adotar determinada forma de negócios, o que é incompatível com as hipóteses de incidência de tributos eleitas pelo legislador. O autor também pontua outro equívoco de referida teoria, forte argumento para a rejeição de sua utilização: a importação da doutrina do abuso de direito do direito privado para o direito público desconsidera que, no direito privado, “a doutrina do abuso de direito pressupõe direitos e *relações paritárias*, situadas horizontalmente no mesmo plano”.

Com efeito, a teoria do abuso de direito tem raiz na teoria germânica do abuso de formas, cujo objetivo era exatamente a restrição das liberdades individuais, conceito este, como bem lembra Alberto Xavier, que “nada tem a ver com o conceito civilístico de abuso de

⁹⁵ “Confirmada a suspeita inicial, o passo seguinte é o ajuizamento da ação judicial, visando o reconhecimento da nulidade do negócio praticado com abuso do direito.” (BOGO, 2006, p. 279)

⁹⁶ Entendimento contrário é o de Marcus Abraham, que defende que a vedação ao abuso de direito já estaria presente no Código Civil de 1916, através de uma interpretação *contrario sensu* do seu 160, inciso I. (ABRAHAM, 2007, p. 210, nota de rodapé)

direito, de raiz francesa, mas sim com as variações que a autonomia da vontade pode imprimir aos modelos ou tipos clássicos de negócio jurídico” (XAVIER, 2001, p. 108/109).

Todavia, entende-se que o abuso de formas encaixa-se mais adequadamente no conceito de negócio jurídico indireto, pelo que se remete o leitor ao item 3.4.1 no qual o instituto foi pormenorizadamente analisado. Divide-se, portanto, do entendimento de Edmar Oliveira Andrade Filho (2009, p. 112), para quem “a doutrina do abuso de forma visa a coibir o emprego de figuras jurídicas fora do seu perfil normativo teleológico”.

Luciano Alaor Bogo (2006, p. 260) destaca que a negação da teoria do abuso de direito tem origem no pensamento liberal, que adota uma concepção dos direitos subjetivos como absolutos:

[...] o comportamento daquele que abusa do direito, só aparentemente constitui o exercício regular desse direito, pois o agride, não na sua estrutura formal, mas no seu sentido e fundamento axiológico. O critério essencial para identificar o abuso, portanto, é interno, decorrente do confronto entre o sentido do direito subjetivo assegurado ao titular (valor), e o caminho adotado por esse titular para o seu exercício. (BOGO, 2006, p. 261)

Alfredo Augusto Becker adotou este posicionamento de que o abuso de direito, na realidade, não existe⁹⁷. A dificuldade em conceituar o que seria abuso de direito reside exatamente em se perquirir se existe algum modo de usar o direito o qual, sem incorrer em ilegalidade, consistiria em um mau uso (abuso). Resumidamente, o autor entende que não existe este modo de usar o direito sem incorrer em ilegalidade, concluindo que “a teoria do abuso do direito é concebível, apenas no

⁹⁷ Em idêntico sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho anota: “[...] em Direito Tributário, o contribuinte tem o dever de pagar e outros instrumentais, e o direito de praticar negócios juridicamente lícitos, cujos resultados não sejam proibidos. Fora daí não há falar em abuso de direito que se remete – isto é verdade – ao clássico abuso de formas do Direito tributário alemão, nascido à época do nazismo e por ele combatido pela interpretação dita econômica ou funcional.” (COÊLHO, 2006, p. 64)

plano *moral*; a tentativa de sua implantação no plano *jurídico* é que constitui o verdadeiro abuso do direito” (BECKER, 2010, p. 151)⁹⁸.

Destaca-se interessante posição de Edmar Oliveira Andrade Filho pela impossibilidade de desconsideração das condutas praticadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária com abuso de direito. Para o autor, “sem lei tributária específica não cabe cogitar da recepção da figura do abuso do direito pelo direito tributário” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 104)

Assinala que a lei tributária deverá dispor sobre o conceito de abuso de direito na sua esfera ou estabelecer regras para a adaptação do conceito civilista para o âmbito tributário. Mas assevera que as regras de integração da legislação tributária, contidas no artigo 108 do Código Tributário Nacional, não autorizam a “importação” do instituto para o direito tributário (ainda que considerado como um princípio geral do direito) já que neste dispositivo só se encontram revistos como ferramentas de integração os princípios do direito tributário e os princípios de direito público. E conclui no seguinte sentido:

[...] a elisão fiscal não se identifica com a idéia de abuso posto que ela não concede vantagens indevidas a ninguém, mas visa a determinar a parcela de sacrifício patrimonial em favor da comunidade que será a beneficiária final das receitas tributárias. Logo, é forçoso reconhecer que se as pessoas procuram meios idôneos de redução da carga tributária não agem contra a finalidade do direito; agem, sim, no exercício regular de direitos fundamentais individuais para a preservação da liberdade e do patrimônio [...]. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 105)

Compartilha-se de referido posicionamento, já que a desconsideração de atos com abuso de direito sem um regramento específico em direito tributário recairia em tributação de atos por analogia.

3.3.2.2 Fraude à Lei

⁹⁸ “[...] os juízes e tribunais não têm o poder de condenar determinada utilização do Direito sob o fundamento de que ela é imoral; somente poderão condenar se dito uso moral ou imoral for *illegal* (ilícito).” (BECKER, 2010, p. 158)

Antes de introduzir o tema, necessário um pequeno parênteses para explicar a espécie de “fraude” que será abordada. De fato, “fraude” é signo que denota mais de uma realidade, polissêmico, e como tal necessita de um esclarecimento prévio.

O primeiro sentido que a palavra fraude é utilizada na legislação penal. Nesse caso, a fraude “é apenas a modalidade de determinada conduta que implique inserção em dispositivo penal específico” (GRECO, 2011, p. 249/250).

A “fraude à lei” em direito tributário se diferencia da simulação⁹⁹, são institutos diferentes e que não deve ser confundidos. Na fraude à lei não há uma divergência entre a vontade real e a vontade efetivamente declarada pelas partes, que efetivamente desejam o resultado alcançado. O defeito do negócio jurídico reside não na manifestação de vontade (defeito encontrado nos casos de simulação) mas sim os motivos individuais e o fim do contrato. “O vício que contamina, na verdade, o contrato é a ilegalidade do fim, pois este é vedado por norma proibitiva corretamente interpretada.” (XAVIER, 2001, p. 64)

Quando se está diante de fraude à lei, portanto, o negócio jurídico não é proibido mas sim o seu resultado. Assim, faz-se necessário que o seu autor pratique um ato diferente daquele previsto na norma proibitiva mas que acabe atingindo o mesmo, semelhante ou equivalente resultado prático. Ou seja: encontrando um resultado proibido em uma norma (a “norma proibitiva”) o sujeito busca atingir este mesmo resultado por vias transversas (a “norma de contorno”):

O mecanismo da fraude à lei assenta no pressuposto que o *espírito* da lei consiste na *proibição do resultado* atingido pelo ato jurídico previsto na *letra* de norma proibitiva, não só através desse ato mas de qualquer outro ato ou conjunto de atos que atinja resultado idêntico ou semelhante. Se se concluir que a lei não quer o resultado, compreende-se que proíba todos os meios a ele conducentes, tanto os expressamente contemplados, como quaisquer outros. (XAVIER, 2001, p. 65)

A ilicitude do ato em fraude a lei reside, portanto, no fato de o objetivo da prática deste ato ser exatamente desviar da aplicação da norma que proíbe um determinado resultado. Usando de ferramentas

⁹⁹ A simulação é instituto que será tratado em tópico posterior, motivo pelo qual não será aprofundado neste ponto.

jurídicas distintas, o particular busca “burlar” a aplicação da norma proibitiva, porém acaba incorrendo em resultado prático idêntico ou semelhante.¹⁰⁰

Em sentido equivalente, Marcus Abraham assim define a fraude à lei:

[...] Na fraude à lei, o sujeito respeita a letra da norma primária, mas a viola, por meios indiretos, através do uso de mecanismos jurídicos apoiados em outras normas, com finalidades distintas. Verifica-se o uso, na mesma operação, de duas normas: a primeira, que resta contornada, e uma segunda, que é a norma de camuflagem, aplicada para atingir o fim buscado inicialmente, mas com efeitos diversos. (ABRAHAM, 2007, p. 218)

Charles William McNaughton (2014, p. 199) anota que “a fraude à lei se dá mediante a aplicação, pelo sujeito de direito, de uma norma de contorno N1 que permita uma conduta proibida por uma norma imperativa N2”.

A vedação da fraude à lei em direito privado encontra-se hoje positivada no artigo 166, inciso VI do Código Civil, que determina que “é nulo o negócio jurídico quando [...] tiver por objetivo fraudar lei imperativa”.

A utilização da doutrina da fraude à lei como fundamento de cláusulas antielisivas tem sua origem na Espanha. Neste país, a adoção da teoria do abuso de direito se mostrou inadequada, por se considerar que este instituto seria uma peculiaridade do direito alemão, insuscetível de aplicação no direito espanhol. (XAVIER, 2001, p. 98)

Todavia, tal instituto se diferencia nos âmbitos privado e tributário. No direito privado, a identificação da ocorrência de fraude à lei implica na nulidade ou ilicitude do ato. No âmbito tributário, pode o sujeito ativo apenas desconsiderar estes atos (pois a ele inoponíveis) o que culminaria na aplicação a este negócio extratípico, por analogia, de norma tributária que seria aplicável a outro negócio jurídico considerado equivalente. (XAVIER, 2001, p. 99)

Alberto Xavier destaca que para que ocorra “fraude à lei” a norma objeto de fraude deve ser uma norma proibitiva ou preceptiva. Ou seja, ou esta norma proíbe determinado resultado, considerando-o como

¹⁰⁰ Neste sentido, Luciano Alaor Bogo afirma que na fraude à lei “realizam-se negócios jurídicos que seriam permitidos e normais, não fosse a obtenção do fim proibido.” (2006, p. 265)

ilícito (norma proibitiva) ou prevê que determinado fim só será atingido mediante a utilização de determinada forma (norma preceptiva). (XAVIER, 2001, p. 100) A fraude residiria, portanto, na construção de uma realidade que objetivasse resultado idêntico ao proibido ou que utilizasse forma diversa daquela determinada por lei.

Seria, portanto, a teoria da fraude à lei de impossível aplicação no Brasil no âmbito tributário, dado que a norma tributária, tratando-se de um juízo hipotético-condicional, apenas prevê as hipóteses de incidência de tributos e sua consequência (a formação da relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo)¹⁰¹.

Sacha Calmon Navarro Coêlho defende que, no Brasil, não há “fraude à lei” em matéria tributária. Há sim atos ou negócios jurídicos ilícitos, que receberão o mesmo tratamento:

Para nós, é equivocado falar-se em “fraude à lei”. Ou a conduta é lícita (e se está diante de elisão) ou é ilícita (e, portanto, se trata de evasão). O instituto da “fraude à lei” tem sido tratado por parte da doutrina nacional como uma autorização para que a fiscalização desconsidere atos ou negócios jurídicos lícitos caso o único objetivo dos mesmos seja a economia de impostos. Trata-se de verdadeira “importação” de instituto europeu, que é adotado, v.g., no art. 24 da Lei Geral Tributária Espanhola, [...]. (COÊLHO, p. 65)

Em sentido contrário, Marcus Abraham (2007, p. 219) pontua que a teoria da fraude à lei seria perfeitamente aplicável no âmbito tributário, “já que as normas de natureza tributária – de natureza eminentemente imperativa – não podem ser afastadas e nem aceitar modificações na configuração da operação por força de convenções particulares”.

Também entendendo pela ilicitude do ato com fraude à lei, Edmar Oliveira Andrade Filho (2009, p. 176) anota que “fraude à lei é, antes de tudo, uma forma de fraude. Não existe fraude lícita, existem meios diferentes de produção de resultado fraudulento.”. E a fraude

¹⁰¹ Conforme bem aponta Alberto Xavier, a norma padrão de incidência tributária “não proíbe, nem impõe a realização do fato sem a qual a obrigação não nascerá.” (XAVIER, 2001, p. 101)

reside exatamente em burlar a proibição da lei através da realização de negócio jurídico diverso que alcance o mesmo resultado¹⁰².

Explica o autor que na fraude à lei existe uma determinação prévia de submissão à norma que se pretende contornar e é esta norma contornada que corresponde à “norma imperativa”. Mas há a necessidade também de uma “norma de amparo” ou de cobertura, que é a norma que será obedecida para ser possível escapar aos efeitos da “norma imperativa”. Dessa forma, a simples escolha de uma forma jurídica que implique em uma tributação menos gravosa, por si só, não caracteriza fraude à lei. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 178/179)

É preciso, portanto, que esta tributação menos gravosa seja vedada pela lei imperativa e que o sujeito passivo a alcance através da adoção da forma jurídica prevista na norma de contorno. Conforme resume o autor, “não há fraude nos casos em que há escolha entre figuras ou regimes jurídicos postos à disposição do sujeito passivo, ainda que possa haver erro [...]” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 179)

Para ilustrar o que seria fraude à lei, Marco Aurélio Greco relembra caso julgado na década de 60 pelo Supremo Tribunal Federal (RE 60.287 e RE 60438) envolvendo a importação de automóveis. Como a importação de automóveis era vedada (norma imperativa) porém a importação de peças de reposição não estava sujeita a referida proibição (norma de contorno), determinado particular importou todas as peças necessárias à montagem de um automóvel e o montou no Brasil. Assim, “driblou a norma que proibia a importação de um veículo pronto utilizando a norma que permitia a importação de partes e peças.” (GRECO, 2011, p. 252) Todavia, apesar da bela tentativa, o exemplo construído pelo autor não trata de questão tributária mas sim aduaneira.

Para Marco Aurélio Greco, a fraude a lei é instituto perfeitamente aplicável em direito tributário. Defende que a norma imperativa é a norma que determina a tributação, entendimento este que distorce¹⁰³ o

¹⁰² “[...]o ato em fraude à lei é aquele realizado com o fim de contornar uma proibição ou obrigação legal, e que, por conseguinte, tem por móvel iludir a lei, frustrar a sua aplicação, com o objetivo de subtrair ao seu império um fato, uma situação, um contrato que lhe deveriam ser submetidos.” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 179)

¹⁰³ Veja-se, a propósito, o trecho no qual o autor tenta esclarecer esta sua conclusão: “Toda norma proibitiva é imperativa, mas nem toda imperativa é proibitiva. Norma proibitiva é conceito ligado à conduta regulada, enquanto norma imperativa diz respeito ao modo de sua incidência ser inexorável, independente da vontade do destinatário.” (GRECO, 2011, p. 251)

instituto da fraude à lei do direito privado (que é entendida como uma conduta na qual se busca, através de uma norma de contorno, alcançar determinado resultado fraudando a lei imperativa que veda este resultado). Com efeito, na concepção do autor, a norma imperativa é a norma padrão de incidência do tributo, que seria driblada através da norma de contorno, que seria uma outra norma ou uma ausência de previsão expressa mediante a qual o sujeito passivo “escaparia” da tributação¹⁰⁴. (GRECO, 2011, p. 251).

Edmar Oliveira Andrade Filho compara a atitude do sujeito passivo de optar pela tributação menos gravosa à opção de se tomar uma estrada vicinal não pedagiada com a intenção de economizar o montante. Não haveria ilicitude tendo em vista que o resultado não é proibido:

Se o fato em si não está proibido ou não produz um resultado proibido, a sua escolha não pode ser contestada, sob pena de ser desconsiderada qualquer forma de legalidade jurídica. De modo figurado, isto é o mesmo que alguém tomar uma estrada paralela para economizar no pagamento de pedágio; ora, se a escolha não está proibida, tal não significa que houve fraude à obrigação de pagar o pedágio, pois ela – a obrigação – não existe antes do fato, que é a passagem pela praça de pedágio. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 180)

O autor utiliza este exemplo para expor sua posição no sentido de que a fraude à lei em direito tributário só irá se perfectibilizar caso ocorra o fato gerador. Se o sujeito passivo atinge seus objetivos de não realizar o fato tributável (no sentido do fato concreto não se subsumir à norma padrão de incidência) através de escolhas não proibidas pelo ordenamento jurídico, então não há que se falar em fraude. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 181)

Por fim, remete-se o leitor ao tópico deste trabalho destinado à análise do artigo 167 do Código Civil, ponto no qual a simulação é amplamente conceituada e debatida. Mas já se adianta a diferença entre os dois institutos, adotando-se as palavras de Luciano Alaor Bogo: na fraude à lei há violação indireta da norma jurídica, pois existe a intenção de contorná-la para que não seja aplicada, enquanto que na simulação os

¹⁰⁴ “[...] a conduta agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco – existente ou em curso de formação – de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento.” (GRECO, 2011, p. 256).

fatos pretendidos são modificados, falseando-se a verdade (BOGO, 2006, p. 267).

De tudo o que aqui foi exposto, conclui-se que há duas alternativas: (i) o particular organiza suas atividades, construindo a sua realidade com a observância das normas jurídicas aplicáveis e se sujeitando a regime jurídico extremamente benéfico tributariamente, em comparação a outros possíveis: neste caso a sua conduta é legal, ainda que se considere que o particular “abusou” das formas jurídicas existentes, ao não ter utilizado determinados atos jurídicos para os fins que ordinariamente seriam adotados. Sua conduta pode ser imoral, mas não ilegal; (ii) o particular organiza suas atividades, construindo a sua realidade sem observar as normas jurídicas aplicáveis, agindo com simulação, deixando de observar as normas jurídicas aplicáveis para se sujeitar a regime jurídico extremamente benéfico tributariamente, em comparação a outros possíveis: neste caso a sua conduta é simplesmente ilegal.

3.3.2.3 Simulação¹⁰⁵ e dissimulação

O Código Tributário Nacional não se ocupou com a previsão de tratamento à simulação em matéria tributária.

Porém a redação original do Código Civil de 1916 (Lei nº 3.071/1916) já continha, em seu artigo 105, previsão muito semelhante à do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional: “Código Civil – 1916: Art. 105. Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou representantes do poder publico, a bem da lei, ou da fazenda”.

O dispositivo, presente desde a redação original do CC1916, permitia que, no interesse da Fazenda, os representantes do poder público demandassem a nulidade dos atos simulados. Tal previsão parece muito próxima à novidade introduzida ao artigo 116 do CTN que, como visto, também permite os representantes do poder público (a autoridade administrativa) demandem a nulidade de atos simulados

¹⁰⁵ Abre-se um parêntesis para explicar que aqui não se está falando de eventuais simulações consentidas pela legislação. De fato, há situações previstas nos textos de direito positivo que autorizam que o sujeito passivo efetue simulação, mas no sentido de que realize “testes”. É o caso da legislação do Imposto sobre a Renda, que autoriza a pessoa física a efetuar simulação para identificar qual a modalidade de declaração de ajuste anual mais vantajosa (completa ou simplificada).

(“poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo”).

Com o advento da Lei nº 10.406/2002 – Código Civil, o dispositivo correlato ao antigo artigo 105 passou a ser o artigo 167¹⁰⁶.

O novo diploma legal, apesar de não enumerar quem é o legitimado a pleitear a nulidade do ato, atesta que é nulo o negócio jurídico simulado e, ainda, esclarece as hipóteses nas quais haverá simulação. Conforme prevê o texto do dispositivo, a simulação se verifica quando: (a) um negócio jurídico aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem; (b) um negócio jurídico contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira ou (c) um negócio jurídico for realizado mediante instrumento particular antedatado ou pós-datado.

Em todos os dispositivos, seja no artigo 105 do Código Civil de 1916, no parágrafo único do artigo 116 do CTN ou no artigo 167 do Código Civil de 2002, verifica-se uma unidade na intenção do legislador: reprimir a simulação, inclusive no âmbito do direito tributário.

A problemática reside, entretanto, em identificar corretamente o que representa simulação na esfera tributária, tendo em vista a linha muito tênue que separa a elisão fiscal (lícita, conforme já se concluiu) e a simulação (e dissimulação).

A simulação pode ser considerada como “a prática de ato volitivo, cujo objetivo é produzir efeitos diferentes do que externamente se apresenta, para encobrir o que realmente se pretende fazer. Há algo oculto que se quer realizar e há algo ostensivo que não se quer, mas este último serve de “disfarce” [...]” (ABRAHAM, 2007, p. 220). Conforme se verifica, na simulação o ato que é tornado público serve unicamente para encobrir o outro ato que efetivamente ocorre, porém que o sujeito não pretende sofrer suas consequências.

Luciano Alaor Bogo (2006, p. 198) adiciona o prejuízo a terceiros em sua definição, asseverando que “na simulação, há prejuízos a terceiros e a direitos de interesse geral, como os da Fazenda Pública.”. O

¹⁰⁶ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

autor também anota que um dado relevante na identificação da simulação é o de que nela ambas as partes conhecem o vício, sendo prejudicados os terceiros que o desconhecem (2006, p. 200).

Há também o “pacto simulatório”, anterior ao negócio jurídico simulado, conforme destaca Edmar Oliveira Andrade Filho:

Todo negócio simulado é precedido de um acordo, chamado “pacto simulatório”, por intermédio do qual as partes declaram querer algo distinto do que estampado no negócio jurídico simulado. Portanto, a prova da simulação deve descortinar o negócio jurídico simulado e descobrir o conteúdo do pacto simulatório, que será uma mentira ou um negócio dissimulado, e os efeitos dele emergentes. (2009, p. 169)

Sendo assim, as características da simulação são: “a) incompatibilidade entre a manifestação e a verdadeira intenção; b) acordo entre as partes e; c) objetivo de enganar terceiros.” (ABRAHAM, 2007, p. 220). Um exemplo típico de simulação seria a elaboração de escritura pública de compra e venda para encobrir uma doação, quando, logicamente, realizada em município que pratique alíquota de ITBI mais vantajosa do que alíquota de ITCMD.

Ilustra-se com uma operação hipotética realizada no município de São José, em Santa Catarina, na qual um irmão mais velho pretende doar um imóvel no valor de R\$ 200.000,00 para o irmão mais novo. A alíquota do imposto municipal é de 2%, conforme previsto no artigo 300 da Lei Complementar Municipal nº 21/2005¹⁰⁷. Já a alíquota do imposto estadual em Santa Catarina (Lei Estadual nº 13.136/2004) é progressiva¹⁰⁸, de 1% para doações até R\$ 20.000,00; de 3% para a

¹⁰⁷ Art. 300. O imposto será calculado pela alíquota de 2% (dois por cento) sobre o valor da base de cálculo apurada na forma do art. 293 e 294 deste Código.

¹⁰⁸ Art. 9º As alíquotas para a cobrança do imposto são:

- I - um por cento sobre a parcela da base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);
- II - três por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais);
- III - cinco por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais);
- IV - sete por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); e

parcela entre 20.000,01 e R\$ 50.000,00; de 5% para a parcela entre R\$ 50.000,01 e R\$ 150.000,00 e 7% para a parcela que supere R\$ 150.000,00; ou fixa de 8%, neste último caso, ausente a progressão, quando ocorrem operações de doação entre parentes colaterais, por exemplo.

Neste caso, a conta é simples: submetendo-se à legislação aplicável à doação, que seria o negócio jurídico pretendido, os irmãos estariam sujeitos à alíquota do ITCMD de 8% sem progressão, ou seja, teriam que recolher R\$ 16.000,00 ao erário estadual. Todavia, simulando uma compra-e-venda, se submeteriam à tributação municipal de 2% sobre o valor venal do imóvel, ou seja, recolheriam ao Município apenas R\$ 4.000,00. A simulação neste caso é clara, já que não haverá o pagamento do preço do contrato pelo irmão mais novo.

No exemplo apresentado é possível identificar com mais facilidade outro instituto: a dissimulação. Na dissimulação (ou simulação relativa), um negócio jurídico simulado esconde outro, que seria o negócio dissimulado. A consequência prática é que o negócio jurídico simulado (a compra-e-venda) é considerado nulo mas o negócio jurídico dissimulado, escondido (no caso, a doação), subsiste e se mantém válido (ABRAHAM, 2007, p. 220/221).

Simulação e dissimulação são institutos correlatos, podendo ser considerados como uma espécie do gênero simulação *latu sensu*. A simulação *stricto sensu* seria uma simulação absoluta, consistente em firmar negócio jurídico que as partes efetivamente não pretendiam celebrar¹⁰⁹. Já na dissimulação, ou simulação relativa, as partes desejam firmar determinado contrato porém, com o intuito de enganar terceiros, celebram um segundo contrato que “oculta” o primeiro. Assim sendo, na simulação absoluta há apenas um negócio jurídico enquanto na simulação relativa há dois negócios jurídicos: o negócio simulado, que

V - oito por cento sobre a base de cálculo, quando:

a) o sucessor for:

1) parente colateral; ou

2) herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o de cujus.

b) o donatário ou o cessionário:

1. for parente colateral; ou

2. não tiver relação de parentesco com o doador ou o cedente.

¹⁰⁹ Em sentido análogo, Luciano Alaor Bogo (2006, p. 198) entende que “a simulação absoluta ocorre quando a declaração de vontade exprime um negócio que sequer existe. Há, nesse caso, completa ausência de correspondência com a realidade. O ato jurídico existe só na aparência.”

corresponde ao que foi declarado publicamente e, oculto sob este negócio simulado, o negócio dissimulado e que corresponde à real intenção das partes. (XAVIER, 2001, p. 54)

Sendo assim, na simulação absoluta o ato não existe e na simulação relativa o seu conteúdo não é real, é enganoso. Em outras palavras, na simulação relativa ou dissimulação “as partes criam a aparência de um contrato distinto daquele que efetivamente querem” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 170).

Comentando a existência, na simulação (embora sem classificá-la como relativa e absoluta), destes dois atos em sentido contrário, Florence Deboissy destaca que a simulação supõe que o ato oculto neutraliza o ato aparente. A distorção entre a aparência e a realidade é, para a autora, a essência da simulação, porque a simulação tem necessariamente por objeto a criação de uma aparência diferente da realidade que ela mascara¹¹⁰. (DEBOISSY, 1997, p. 31)

Ao tecer esclarecimentos sobre a diferença entre simulação e dissimulação, Luciano Alaor Bogo anota que “o ato ou negócio dissimulado é aquele encoberto pelo ato ou negócio simulado, Em sentido geral, portanto, são duas faces da mesma moeda.” (BOGO, 2006, p. 244).

Um exemplo de dissimulação seria a importação de um veículo pela pessoa física de um sócio de uma pessoa jurídica que, estando esta última impossibilitada de utilizar o sistema SISCOMEX para realizar a importação para a revenda, o faz pela interposição de pessoa.

A definição de Gabriel Lacerda Troianelli adiciona o fator tempo à caracterização da dissimulação. Para o autor, dissimular “implicará sempre a inferência a ato ou fato passado, algo que, já tendo ocorrido, se pretende ocultar, estender, disfarçar, atenuar, não revelar”. Não haveria possibilidade, portanto, de se dissimular algo que vá ocorrer (fato futuro) mas sim algo que já ocorreu. (TROIANELLI, 2001, p. 41)

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 161) pontua que a dissimulação constitui abuso de formas de direito privado. Isso porque “a simulação relativa ou dissimulação, diferentemente da absoluta, diz respeito à adoção abusiva das formas negociais de direito privado,

¹¹⁰ “76. – La simulation suppose que l’acte occulte neutralise l’acte apparent. Cette distorsion entre l’apparence et la réalité est l’essence de la simulation. Elle constitue le noeud meme de la qualification de simulation: la simulation a nécessairement pour objet la creation d’une apparence trompeuse différente de la réalité qu’elle masque. [...]” (DEBOISSY, 1997, p. 31)

utilizadas, muita vez, para ocultar um negócio real tributado ou menos tributado que o negócio aparente.”.

Para Arnaldo Sampaio Dória, a simulação não se confunde com elisão tributária. Segundo o autor, os dois institutos diferem-se quanto à natureza dos meios, quanto à ocorrência do fato gerador, quanto à eficácia dos meios e quanto aos resultados. (DÓRIA, 1977, p. 65/67)

No que diz respeito à natureza dos meios, para o autor estes são lícitos na elisão fiscal e ilícitos na simulação. Já com relação à diferença relativa à ocorrência do fato gerador, entende que na elisão fiscal é praticada uma forma alternativa, que viabiliza a não verificação do fato como tributável (ou tributável em menor monta) e na simulação “o fato gerador *ocorre efetivamente*, mas vem desnaturado, em sua exteriorização formal, pelo artifício utilizado, de maneira que não é tipologicamente reconhecido, em sua aparência, como o pressuposto da incidência legal” (DÓRIA, 1977, p. 66). No que toca à eficácia dos meios, Sampaio Dória esclarece que na elisão tributária a forma jurídica é real, porque apenas uma alternativa adotada pelo sujeito passivo, porém na simulação o *nomen juris* tenta emprestar efeitos diferentes a uma realidade distorcida, de forma que as características do negócio simulado não totalmente diferentes daquelas que seriam próprias do ato efetivamente realizado. Salienta o autor que “na primeira hipótese [elisão tributária], o molde jurídico aceita, com mínima margem de acomodação, o fato que nele se insere. Na segunda, é evidente, quase sempre, a violência da adaptação da forma jurídica aos fatos.” (DÓRIA, 1977, p. 67).

Por fim, no que concerne aos resultados, na elisão fiscal os resultados condizem com o negócio jurídico adotado pelo sujeito passivo. Contrariamente, na simulação o resultado apresentado é diferente dos efeitos reais que o fato ordinariamente produziria. Sampaio Dória assinala que os efeitos reais não precisariam do fato “seriam as conseqüências naturais do negócio jurídico, mas que não se produzem, por isto que vem ele viciado pela simulação.” (DÓRIA, 1977, p. 67).

Quanto aos elementos da obrigação tributária que podem ser atingidos com a simulação, segue-se o entendimento de Alberto Xavier (2001, p. 56), no sentido de que qualquer deles pode ser alvo de simulação tributária: o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota ou o sujeito passivo.

Cesar Guimarães Pereira assevera que a doutrina usualmente se refere a que “no negócio jurídico indireto, ao contrário do que se passa na simulação, o ato praticado (declaração) corresponde à vontade das partes. Na simulação, a declaração não corresponderia à vontade das

partes” (PEREIRA, 2001, p. 204). Em sua concepção, esta definição estaria parcialmente incorreta.

Com efeito, entende o autor que em ambos os casos, tanto no negócio jurídico indireto quanto na simulação, a declaração das partes corresponde sim à sua verdadeira intenção. No entanto, na simulação, uma parte da declaração de vontade é oculta:

A distinção está em que, na simulação, parte da declaração de vontade é oculta; a parte ostensiva induz a uma apreciação errônea do conteúdo da declaração de vontade formulada pelas partes. [...] Na simulação, as partes pretendem a aplicação, entre si, de regime jurídico distinto do que pretendem seja aplicado em suas relações com terceiros. [...] (PEREIRA, 2001, p. 205)

Conforme verificado no tópico que abordou o conceito de negócio jurídico indireto, para Cesar Guimarães Pereira a identificação de ocorrência de simulação repousa na existência de uma *contradeclaração*, reiterando que “a ausência da contradeclaração torna impossível o reconhecimento da simulação. Não havendo contradeclaração, pode-se estar diante de negócio indireto caracterizador de elisão tributária.” (PEREIRA, 2001, p. 219).

Citando a doutrina de Orlando Gomes, Serpa Lopes e Pontes de Miranda, o autor destaca que esta contradeclaração se caracteriza pela existência de um ajuste entre as partes, que chama de “acordo para simular”, e um descompasso entre a vontade e a declaração expressa. Para ele, “não há simulação unilateral. A simulação, no sentido em que o conceito foi desenvolvido no direito civil e acolhido pelo direito tributário¹¹¹, depende de um ajuste entre duas partes” (PEREIRA, 2001, p. 219).

Florence Deboissy também identifica na simulação o requisito desta contradeclaração, a que chama de “contre-lettre”. Para a autora, a simulação necessariamente apresenta este elemento material, que se

¹¹¹ O motivo pelo qual a doutrina tributária busca na civilista o conceito de simulação justifica-se pois não há, em direito tributário, conceito específico de simulação. Não é outra a conclusão de Luciano Alaor Bogo, que anota: “As normas tributárias não cuidaram de precisar a caracterização da simulação, de sorte que o direito tributário empresta integralmente, para sua definição, a disciplina prevista para a categoria jurídica no direito privado.” (BOGO, 2006, p. 199)

caracteriza por um ato que visa a desmentir o que é afirmado ostensivamente¹¹². (DEBOISSY, 1997, p. 25)

Em sentido semelhante, Alberto Xavier (2001, p. 53) define como elementos essenciais da simulação (i) a divergência intencional entre a vontade e a declaração (o que seria equivalente à contradecaração apontada por Cesar Guimarães Pereira); (ii) o *pactum simulationis* ou acordo simulatório e (iii) o intuito de enganar terceiros.

Entendimento diverso e do qual se discorda é o de Luciano Alaor Bogo. Para o autor, não há necessidade de descompasso entre a vontade e a declaração expressa, pois entende que mesmo havendo identidade entre vontade e declaração, o ato pode ser considerado simulado ao se considerar a lesão a terceiros:

Finalmente, cabe registrar que o reconhecimento da simulação, por vezes, deve levar em conta o conjunto de atos ou negócios realizados pelas partes com o objetivo de lesar terceiros. Nessas hipóteses, um ato ou negócio considerado individualmente não apresenta divergência entre a vontade real e a vontade declarada, mas a conjunção desses atos ou negócios revelará que o objetivo último perseguido pelas partes não era o mesmo extraído dos negócios realizados. (BOGO, 2006, p. 200)

Difícil a sustentação da tese suscitada por referido autor, tendo em vista o elevado grau de subjetividade.

A desconsideração dos atos viciados pela simulação não implica em violação do princípio da legalidade, já que nada mais significa do que a verificação acerca da existência ou não de vício na manifestação de vontade. Conforme bem lembra Alberto Xavier (2001, p. 45), desconsiderar um ato jurídico simulado com o fim de promover a sua tributação significa “averiguar se tal ato está inquinado pelo vício da vontade consistente numa divergência entre a vontade real e a vontade declarada com o objetivo de prejudicar o Fisco, notadamente pela dissimulação de um *fato típico* realmente desejado pelas partes”.

Um exemplo para ilustrar a simulação seria a inclusão de um empregado no quadro societário de uma empresa, conferindo-lhe apenas

¹¹² “58. – La simulation se déploie à la fois sur le terrain de l’apparence et sur celui de la réalité. Aussi bien l’élément matériel de la simulation est-il Double, une contre-lettre vient démentir ce qui a été affirmé ostensiblement. [...]” (DEBOISSY, 1997, p. 25)

percentuais irrisórios de capital social e mantendo-se a subordinação, com o fim de mascarar a relação de emprego. Percebe-se se tratar de um caso de simulação pois as partes envolvidas (empregador e empregado) pretendem que entre si o regime jurídico praticado seja o de relação de emprego, com controle de horários, de jornada, com exclusividade e subordinação, porém, para terceiros (no caso, a União), pretendem a submissão ao regime jurídico aplicável à pessoa jurídica e relação societária. Tal atitude, por via de consequência, afasta a contribuição previdenciária incidente por força do artigo 22, I da Lei nº 8.212/91¹¹³, de vinte por cento sobre a folha de salários, além do imposto sobre a renda pessoa física que incidiria sobre o salário do empregado, transformado em distribuição de lucros.

No exemplo citado, há o deliberado intuito de prejudicar terceiros, não apenas o de enganar. A simulação que tem por objeto apenas enganar (sem causar prejuízos a terceiros) é chamada de simulação “inocente”, já este tipo de simulação que tem por objetivo causar prejuízos a terceiros (no caso, o sujeito ativo da obrigação tributária) é considerada “fraudulenta” ou “maliciosa”. “A *simulação fiscal* é aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação.” (XAVIER, 2001, p. 53)

Na visão de Sampaio Dória, o ônus da prova da simulação cabe à administração pública, quando encontra elementos que revelem a ocultação dos efeitos reais que o negócio efetuado ordinariamente produziria. Para ele, a legitimidade do negócio efetuado é assegurada, dentre outros elementos, pela publicidade conferida ao ato. Em seu entender, pesam a favor do contribuinte a presença de “escrituras públicas, registro de títulos, contratos e atos de sociedades, publicação em órgãos de imprensa oficial ou particular, realização de transações em bolsa de valores, conhecimento dos fatos, seja qual for sua razão determinante, por parte do fisco interessado”. Não obstante, defende que

¹¹³ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: [...]

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

o simples fato de o sujeito passivo agir às claras é um ponto significativo para caracterizar o ato praticado como elisão (lícita) e não como simulação. Em sentido inverso, a ocultação de ato já praticado criaria uma presunção de ilicitude do ato. (DÓRIA, 1977, p. 67/69).

A simulação é o que se veda ao sujeito passivo da obrigação tributária. Ele pode, portanto, organizar sua operação como melhor lhe aprouver sem, contudo, utilizar-se da simulação. O planejamento tributário “é uma economia de custos, desde que não haja divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, quando ocorre o fenômeno da dissimulação (ocultamento do negócio jurídico real). (COELHO, 2006, p. 51)

No que concerne à autoridade competente para identificar a simulação, por mais que o artigo 168 do Código Civil determine que a autoridade competente para tal é o juiz, quando se trata de direito tributário a autoridade administrativa tem atribuição de fazê-lo. Entende-se, portanto, que “identificar a realidade afirmada pelas provas ou qualificar as circunstâncias regidas por normas é aptidão da autoridade jurídica competente para constituir a obrigação tributária.” (MCNAUGHTON, 2014, p. 185)

Conforme Charles William McNaughton, simulação e negócio jurídico indireto não se confundem, pois

[...] o negócio jurídico indireto implica uma dissociação entre um negócio jurídico e um fim usual desse ato. Creio que o negócio jurídico indireto será simulação se o negócio for causal finalístico e tal causa for frustrada pelo desvio de finalidade. (MCNAUGHTON, 2014, p. 196)

O autor exemplifica com a conhecida “incorporação às avessas”, operação na qual uma incorporação irá acontecer e existem duas opções: incorporar a pessoa jurídica lucrativa ou incorporar a pessoa jurídica que tem prejuízo. A escolha pela primeira opção, mais vantajosa do ponto de vista tributário, não pode ser entendida como simulação. (MCNAUGHTON, 2014, p. 197)

O simples fato de um negócio jurídico não ser usual para atingir determinado objetivo não induz à existência de simulação.

3.4 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

Como se viu nos tópicos anteriores, a redução de custos e consequente otimização de resultados leva o sujeito passivo da

obrigação tributária a adotar uma série de condutas na organização de seus negócios. Um dos pontos que é alvo da organização de suas atividades é a tributação e, sendo assim, o particular muitas vezes utiliza algumas estruturas e pratica determinados atos jurídicos com o intuito de minimizar a carga tributária.

Trata-se de conduta histórica e que sequer é possível afirmar com segurança qual a sua origem. Cabe, portanto, a cada país escolher as ferramentas que serão adotadas (ou não) com o intuito de tentar diminuir os efeitos da diminuição na arrecadação.

As próximas linhas tratarão da tentativa de implantação de uma norma geral antielisão fiscal no Brasil, através da inserção do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional através da Lei Complementar nº 116/2001.

3.4.1 A Lei Complementar 104/2001 e a inserção do parágrafo único no artigo 116 do CTN – opção por uma “norma geral antielisiva”?

Já na década de 1970, Antônio Sampaio Dória afirmava que não era de se surpreender “a ênfase que todos põem na necessidade de neutralizar a imensa gama de evasões tributárias. É bem que assim o seja. A evasão deve ser coibida e reprimida com veemência” (DÓRIA, 1977, p. 26). Naquela época, o autor já sustentava que a elisão (ou evasão lícita), ainda que considerada inatacável juridicamente, deveria ser compelida através da modernização da legislação (DÓRIA, 1977, p. 26/27).

No Brasil, destaca-se uma série de diplomas normativos publicados nas últimas décadas com o intuito de reprimir o planejamento tributário, realizado com o fito de reduzir o quantum a pagar a título de tributo. Pode-se citar o Decreto-lei nº 1.598/77, que restringiu a distribuição disfarçada de lucros e determinava, para fins de imposto sobre a renda, a predominância da substância sobre a forma de determinados atos; a Lei nº 7.450/85, que passou a entender como renda tributável todos “os ganhos e rendimentos independentemente da denominação adotada”, previsão semelhante à contida posteriormente na Lei nº 7.713/88; o Decreto-lei nº 2.341/87 que, nas reestruturações societárias, vedou o aproveitamento de prejuízos fiscais pela empresa sucessora; a Lei nº 9.249/95, que pretendeu diminuir a utilização de “paraísos fiscais” adotando o princípio da universalidade da tributação para fins de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica; a Lei nº 9.311/96, que limitou o número de endossos do cheque para evitar a

fuga do pagamento da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras – CPMF. (ABRAHAM, 2007, 246/248)

Após a edição de todas estas legislações na tentativa de se reprimir estes fatos, em 2001, através da publicação da Lei Complementar nº 104, foi efetuada alteração no Código Tributário Nacional, adicionando-se ao artigo 116 do Código Tributário Nacional um parágrafo único com a seguinte redação:

Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não consta da redação original da Lei nº 5.172/66. Foi inserido posteriormente, em 2001, com o advento da Lei Complementar nº 104/2001 (proveniente do Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999). Referido projeto de lei complementar tratava de assuntos das mais diversas naturezas, dentre os quais imunidades das entidades de assistência social, conceito de renda, parcelamento (inserção do inciso VI ao artigo 151 do CTN), dação em pagamento (inserção do inciso XI ao artigo 156 do CTN), dentre outros temas. Considera-se que as Leis Complementares nº 104/2001 e 118/2005 foram os diplomas normativos que, nos últimos anos, mais promoveram alterações significativas no Código Tributário Nacional.

Da exposição de motivos do referido Projeto de Lei Complementar colhe-se que a intenção, naquele momento, não era a de “promover uma reestruturação completa do referido Código”. Porém, é

inegável que, no afã de “atribuir, à Administração Tributária, condições mais adequadas ao cumprimento de suas funções essenciais, naquilo que se entende mais urgente”, alguns institutos foram atropelados pela colcha de retalhos que se mostrou o Projeto. No geral, é fato que tratar de muitas matérias diferentes ao mesmo tempo induz à apreciação rasa de diversos institutos¹¹⁴, como de fato aconteceu com a aprovação Lei Complementar nº 104/2001.

Acerca da necessidade de alteração do Código Tributário Nacional com o intuito de passar a contemplar um dispositivo que possibilitasse à administração tributária desconsiderar determinados atos dos sujeitos passivos, escreveu o então Ministro da Fazenda Pedro Malan:

6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Mas antes mesmo de sua inserção já se questionava se seria possível a desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte realizados com foco na economia de tributos. Para Rutnéa Navarro Guerreiro, seria impossível uma vedação genérica, por exemplo, à utilização do negócio jurídico indireto. Defende a autora que qualquer vedação ao emprego de negócio jurídico indireto “deve ser específica e cuidadosa, respeitando o perfil constitucional dos tributos” (GUERREIRO, 1998, p. 157).

No entanto, não foi esta a escolha do legislador, que optou por um dispositivo genérico, na tentativa de atingir o maior número de condutas possíveis.

As cláusulas gerais antielisão fiscal não são novidade nem descoberta do direito brasileiro. Podem ser definidas como “instrumentos legais criados para se questionar a prática de atos,

¹¹⁴ Sobre o tema, destaca Alberto Xavier que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é uma das matérias mais relevantes do ponto de vista do contribuinte e não foi tratada com a seriedade devida durante a tramitação do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999.

negócios ou procedimentos que visam implementar uma economia fiscal ao contribuinte.” (ABRAHAM, 2007, p. 243)

Seu objetivo é, na visão de Alberto Xavier, a tributação por analogia:

As cláusulas gerais antielisivas são normas que têm por objetivo comum a tributação, por analogia, de atos ou negócios jurídicos *extratípicos*, isto é, não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos típicos sem, no entanto, produzirem as respectivas conseqüências tributárias. (2001, p. 85)

As cláusulas gerais antielisivas na doutrina anglo-saxônica são chamadas de GAAR ou *general anti-avoidance rules*. Se contrapõem às regras especiais, denominadas de *special anti-avoidance rules* ou SAAR. No Reino Unido, a tendência é pela utilização das SAAR, especiais, consideradas como “tailor made” (em tradução livre, “sob medida”), tendo em vista que estas passam a se incorporar ao tipo legal à medida em que se identifica o ato elisivo e tudo isso observando-se o princípio da legalidade. A aplicação das GAAR, ao contrário, acaba se apoiando em ficções e presunções legais, pois nestas cláusulas gerais o ato elisivo não é previsto em lei, representando em uma aplicação de analogia para tributar. (XAVIER, 2001, p. 85/86)

Exemplos de regras especiais antielisão, que passam a se incorporar ao tipo legal do tributo, são o artigo 2º, inciso VI da Lei nº 9.311/96¹¹⁵, que instituiu a CPMF (MCNAUGHTON, 2014, p. 336) e também o artigo 9º Lei Estadual nº 13.136/04¹¹⁶ de Santa Catarina.

¹¹⁵ Art. 2º O fato gerador da contribuição é: [...]

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

¹¹⁶ Art. 9º As alíquotas para a cobrança do imposto são:

I - um por cento sobre a parcela da base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

II - três por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais);

Neste segundo diploma normativo, a legislação catarinense prevê alíquotas progressivas aplicáveis ao ITCMD, sendo a menor alíquota a de 1% sobre a parcela da doação ou transmissão *causa mortis* até R\$ 20.000,00. Também prevê, no artigo seguinte¹¹⁷, uma isenção para doações e transmissões *causa mortis* cujo valor não ultrapasse R\$ 2.000,00. Com o objetivo de obstar o planejamento das ações do sujeito passivo, de forma a praticar sucessivas doações que se enquadrem na regra isentiva (inferiores a R\$ 2.000,00), o parágrafo único do artigo 9º da referida lei estadual determina que serão consideradas as doações sucessivas ocorridas nos últimos doze meses, devendo o sujeito passivo recalcular o tributo a cada nova doação e recolher eventual diferença. Trata-se, sem dúvida, de cláusula especial antielisão que foi incorporada ao tipo legal do tributo.

As cláusulas gerais acabam por adotar termos diferentes em diversos países onde é utilizada¹¹⁸, como se pode enumerar: na França, o

III - cinco por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais);

IV - sete por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); e

V - oito por cento sobre a base de cálculo, quando:

a) o sucessor for:

1) parente colateral; ou

2) herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o de cujus.

b) o donatário ou o cessionário:

1. for parente colateral; ou

2. não tiver relação de parentesco com o doador ou o cedente.

Parágrafo único. Para fins de cálculo do imposto, na hipótese de sucessivas doações ou cessões entre o mesmo doador ou cedente e o mesmo donatário ou cessionário, serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título, nos últimos doze meses, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores anteriormente submetidos à tributação, deduzindo-se os valores do imposto já recolhidos.

¹¹⁷ Art. 10. São isentos do pagamento do imposto: [...]

IV - o herdeiro, o legatário ou o donatário, quando o valor dos bens ou direitos recebidos não exceder ao equivalente a R\$ 2.000,00 (dois mil reais), observado o disposto no parágrafo único do art. 9º;

¹¹⁸ Ainda sobre a diferença de conotação que as normas gerais antielisão assumem nos países nos quais é adotada, Luciano Alaor Bogo anota que “as normas gerais antielisão estão fundadas basicamente nas concepções de abuso do direito ou de prevalência da substância sobre a forma (Alemanha), fraude à

abuso de direito é gênero do qual a simulação e a fraude à lei não espécies; na Espanha, a fraude à lei é que é gênero, do qual o abuso de direito é uma espécie. Mas o ponto no qual convergem é a presença de requisitos previstos para que seja possível a aplicação analógica de outras normas, a exemplo a identificação de exclusivo ou até mesmo preponderante fim elisivo do ato praticado ou a adoção de negócio jurídico não usual para determinado fim. (XAVIER, 2001, p. 87)

Em sentido semelhante, Ricardo Lodi Ribeiro assevera que as cláusulas gerais antielisão fiscal se caracterizam pela

[...] autorização para que o intérprete desconsidere a forma do negócio jurídico adotado pelo contribuinte quando esta não corresponda à vontade manifestada e aos efeitos normalmente verificados, e que tenha como consequência única ou principal, a economia do imposto, evitando que o contribuinte, que se insere na realidade econômica do fato imponible, possa dar uma roupagem jurídica diferente àquela definida em lei como hipótese de incidência. (RIBEIRO, 2002, p. 151)

No Brasil, a inclusão do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional passou também a ser alcunhada de “norma geral antielisão” ou “norma antielisiva” e parecia ser a solução dos problemas tanto para a Administração Tributária quanto para os particulares. O pensamento era o de que finalmente haveria um dispositivo no Código Tributário Nacional autorizando a desconsideração dos atos tendentes a ocultar a ocorrência do fato gerador. Seria o fim dos “planejamentos tributários”, na visão da administração. Na visão do sujeito passivo, representaria segurança jurídica na ordenação de seus negócios, dado que a parte final do dispositivo previa que os requisitos para a desconsideração de seus atos estariam previstos em lei ordinária.

Porém, Alberto Xavier entende que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não se trata de uma cláusula geral antielisão:

lei (Espanha), ou no teste da intenção negocial – *business purpose test* – do direito anglo-saxão, segundo o qual a elisão tributária é abusiva e inválida quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades, realizando atos ou negócios que têm por único, ou predominante, objetivo, obter benefícios fiscais” (BOGO, 2006, p. 228)

Não se trata, como é evidente (como não poderia tratar-se, dada a sua inconstitucionalidade, como adiante se demonstrará) de uma “cláusula geral antielisiva”, pois esta atua, não no domínio dos atos simulados ou dissimulados (*cham transactions, Scheingeschäfte*), mas no dos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, mas produtores de efeitos econômicos equivalentes (*avoidance transactions*), preconizando a tributação de tais atos verdadeiros por analogia. (XAVIER, 2001, p. 52)

Gabriel Lacerda Troianelli destaca que, da leitura do projeto de lei, colhe-se a idéia do Deputado Antonio Cambraia de transformar o indigitado dispositivo na solução para todos os problemas envolvendo a intenção de economizar tributos. Identifica o autor que, efetivamente, a opção foi pela “inserção, no Código Tributário Nacional de uma norma geral antielisão”. A intenção de tal atitude seria, em seu entender, exatamente evitar o planejamento tributário ou minimizar os seus efeitos, principalmente naqueles casos nos quais o sujeito passivo chega a esvaziar a manifestação da capacidade contributiva, colocando até mesmo em risco a isonomia e a livre concorrência se comparados ao sujeito passivo que não planejou o exercício de sua atividade econômica. Sua conclusão foi a de que o referido dispositivo seria “amplo e ambicioso”, principalmente nos poderes conferidos à Administração Pública (TROIANELLI, 2001, p. 28). Para o autor, o legislador pretendeu, efetivamente, optar por uma norma geral antielisão:

[...] resta bastante claro que o que pretendeu o legislador, com o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, foi a criação de uma norma geral antielisão, capaz de conferir à fiscalização a faculdade de interpretar economicamente o fato gerador e desconsiderar negócio praticado pelo contribuinte quando ocorrer pretensão abuso de forma jurídica. (TROIANELLI, 2001, p. 35)

Marcus Abraham também encara o parágrafo único do artigo 116 do CTN como uma norma geral antielisão, laborando em sua defesa ao negar que a adoção de “normas gerais antielisivias (como a prevista no parágrafo único, do artigo 116 do Código Tributário Nacional) deixam

margem para o emprego de subjetivismos.”. Para o autor¹¹⁹, a subjetividade é afastada tendo em vista a obrigação do intérprete em fundamentar a sua decisão pela desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte e pela garantia de exercício de ampla defesa e contraditório. (ABRAHAM, 2007, p. 245/246).

Ideia semelhante apresenta Luciano Alaor Bogo (2006, p. 253), defendendo que é “possível, em tese, a elaboração de uma norma geral de repressão à elisão praticada com abuso de direito, ou infração indireta à norma tributária”, conforme almejado pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN. Porém pontua o autor que, em seu entendimento, não é possível conferir apenas a uma das partes da relação jurídica tributária (no caso, o sujeito ativo) os poderes para avaliar a licitude ou ilicitude do ato praticado pelo sujeito passivo.

Por fim, também signatário da tese, Ricardo Lodi Ribeiro assevera que “a norma em questão [...] combate o abuso de direito, em todas as suas modalidades como fraude à lei, o abuso de forma, o abuso da intenção negocial e o abuso no uso da personalidade jurídica da empresa”¹²⁰. (RIBEIRO, 2003, p. 162) Para o autor, não enxergar no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional decorre “da confusão entre os conceitos de *simulação* e *dissimulação*”. (RIBEIRO, 2003, p. 162)

Contudo, com a inserção do dispositivo, surgiram diversos questionamentos que rodeiam esta desconsideração, pela autoridade administrativa, dos atos praticados pelo particular com o intuito de minimizar os efeitos da tributação: que atos ou negócios jurídicos a autoridade administrativa pode desconsiderar? Como se dá (dará?) tal desconsideração? O que significam elisão, evasão, elusão, fraude à lei, simulação? Quais procedimentos estabelecidos são estes? Caso não exista tal “lei ordinária” que estabeleça os mencionados procedimentos para a desconsideração, ainda assim o dispositivo é aplicável? Estes são

¹¹⁹ Marcus Abraham (2007, p. 254), em momento posterior, ainda assevera possuir “plena convicção de sua constitucionalidade”, referindo-se à suposta norma geral antielisão do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

¹²⁰ No entendimento do autor: “É que o vocábulo *dissimulação* engloba também condutas como encobrir, ocultar, disfarçar ou atenuar os efeitos de algum fato, em fazer real o que não é – traduzindo-se na expressão verbal do *abuso de direito*. Possui, portanto, tal palavra, um sentido bem mais amplo do que o de simulação contido no artigo 102 do Código Civil de 1916” (RIBEIRO, 2003, p. 162)

alguns dos problemas inerentes à adoção de cláusulas gerais antielisão fiscal.

Não obstante, há aqueles que passaram a defender que a inovação legislativa trazida pela Lei Complementar 104 ao artigo 116 do Código Tributário Nacional sequer seria aplicável, enquanto não editada a lei ordinária à que faz menção o parágrafo único. Ilustram este entendimento as palavras de Alberto Xavier¹²¹, para quem o dispositivo legal não é auto-aplicável, dado que “a sua vigência depende da publicação da lei ordinária a que se refere e que até hoje não ocorreu.” (XAVIER, 2001, p. 52)

Também como defensor da necessidade da lei regulamentadora do parágrafo único do artigo 116 do CTN¹²², Marco Aurélio Greco informa:

[...] na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal. (GRECO, 2011, p. 568)

De fato, não se pode afirmar pura e simplesmente que o dispositivo pretendeu acabar com o planejamento tributário, conforme palavras do Deputado Antonio Cambraia. Isso porque, um exemplo de planejamento tributário é a opção, pelo sujeito passivo pessoa jurídica, entre o recolhimento do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido através do cálculo pelo lucro presumido ou pelo lucro real. Genericamente, as empresas deveriam apurar seu lucro

¹²¹ No mesmo sentido, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira destaca: “Portanto, como consequência lógica do enunciado, podemos afirmar contundentemente que não há que se falar em auto-aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Se o contrário fosse verdadeiro, não haveria necessidade de regulamentação própria e específica. De modo que o comando legal em comento não é auto-aplicável”. (PEREIRA, 2009, p. 113)

¹²² No mesmo sentido, Luciano Alaor Bogo defende a necessidade de regulamentação: “Todavia, o referido parágrafo não possui aplicabilidade imediata, pois depende de lei que o regulamente.”. (BOGO, 2006, p. 248)

(através da legislação de regência) pelo lucro real, identificando suas receitas e despesas e apurando seu lucro efetivo (lucro real). No entanto, a legislação permite que em alguns casos o contribuinte opte pelo lucro presumido, que dispensa uma contabilidade mais apurada e, na maior parte das situações, estabelece uma presunção legal de 32% das receitas como lucro. Inegavelmente, trata-se de uma medida tomada pelo sujeito passivo, dentro dos ditames da lei, com o objetivo de “economizar tributos”, não deixando de ser uma forma de planejamento tributário.

Então será que o objetivo da adição do parágrafo único do artigo 116 do CTN foi também evitar essa conduta exemplificada que, conforme dito, não deixa de ser planejamento fiscal? Entende-se que não e que a chave para a solução dos problemas não está na consideração atômica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, ainda mais enquanto não for editada a lei ordinária (des)necessária para a correta aplicação do dispositivo.

3.4.2 A (frustrada) tentativa de regulamentação do dispositivo

Após a inserção do parágrafo único no artigo 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001, entendeu-se que havia a necessidade de regulamentá-lo, já que o dispositivo legal era expresso ao determinar que a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados pelo sujeito passivo seria efetuada observando-se “os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”.

Com este intuito foi publicada em 30 de agosto de 2002 a Medida Provisória nº 66 que entre os artigos 13 a 19, sob o título “Procedimentos relativos à norma geral anti-elisão”, buscava conferir a regulamentação ao parágrafo único do artigo 116 do CTN. A Medida Provisória 66/2002 foi convertida na Lei nº 10.637/2002, porém na conversão em lei ficou de fora toda esta seção destinada à suposta regulamentação da “norma geral anti-elisão”, de modo que resta a análise crítica desta tentativa frustrada de regulamentação do dispositivo.

A tentativa frustrada de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional esteve calcada na prática de atos em que ausente o propósito negocial por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, porém adotando conceitos jurídicos indeterminados:

O pressuposto de aplicação do conjunto de normas antielisivas da Medida Provisória n.

66/2002 estava ancorada no *trivium* formado por conceitos vagos e indeterminados, como o negócio jurídico indireto, o abuso de formas jurídicas e a fraude à lei que seria produzida pela realização de atos ou negócios com repercussão tributária menor, sem propósito negocial. Este preceito viria a consagrar a idéia de que a eficiência que está no âmago da idéia de planejamento tributário não é um propósito negocial válido: alguém poderia obter redução a (sic) carga tributária (de acordo com o ordenamento jurídico) por qualquer outra razão que não a finalidade de obter tal redução. Em outras palavras, ficaria proibido ser eficiente neste setor da vida. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 107/108)

O *caput* do artigo 13¹²³ determinou que os atos ou negócios jurídicos que tendessem a dissimular a ocorrência do fato gerador seriam desconsiderados com base nas regras contidas naquela sessão. Porém, em seu parágrafo único, asseverava que quando fosse verificado dolo, fraude ou simulação, as regras aplicáveis não seriam aquelas. Ou seja: estabeleceu categoricamente que a dissimulação não é dolosa, nem fraudulenta e tampouco caracteriza simulação.

Conforme aponta Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 161), neste ponto “a medida provisória ao regular os procedimentos pedidos pela lei complementar [...] lançou o dardo além da meta [...]”. Ao dizer que “a dissimulação não significa nem dolo nem fraude nem simulação [...] altera e cria, por conta própria, conceitos não pensados pelo legislador da lei complementar”. De fato, causa estranheza que a Medida Provisória tenha estabelecido que simulação e dissimulação são institutos diferentes, quando na verdade são espécies do mesmo gênero.

Seguindo com as irregularidades, o dispositivo seguinte tentou inserir no ordenamento jurídico brasileiro institutos que aqui não

¹²³ Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

existem, como a falta de propósito negocial e o abuso de forma.¹²⁴ Segundo a medida provisória, seria “indicativo” de falta de propósito negocial a opção pelo sujeito passivo por forma mais complexa ou mais onerosa quando existentes duas ou mais formas para a prática do mesmo ato. O abuso de forma foi conceituado como a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Quanto ao propósito negocial, não é demais destacar que a ordem econômica brasileira é orientada, dentre outros valores (art. 170 da Constituição Federal) na livre iniciativa e fundada, dentre outros princípios, na livre concorrência. Sendo assim, a diminuição dos custos de operação é um imperativo, um dever da empresa para que possa concorrer. Os atos de uma empresa devem ter, por excelência, propósito negocial, já que não foi constituída como entidade sem fins lucrativos.

No que concerne à definição de abuso de formas, entende-se que esta não se sustentaria, haja vista que a utilização de negócio jurídico indireto não encontra vedação no direito brasileiro pelo que, ainda que a Medida Provisória nº 66/2002 tivesse sido convertida em lei, violaria frontalmente o princípio da legalidade em matéria tributária, já que implica, em última análise, em tributação por analogia.

Destaca-se a propósito o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 165), para quem “ao considerar um negócio de cobertura encobridor de outro, o real, a Medida Provisória nesta parte equiparou o abuso de forma à dissimulação no que andou bem, mas querendo fazer o mal.”

Em sentido semelhante, Edmar Oliveira Andrade Filho também enxerga irregularidade no artigo 14 da Medida Provisória nº 66, atestando que “pretendeu criar uma figura – calcada na idéia de dissimulação – que permitisse a desconsideração, pela administração, de efeitos de atos da vida privada independentemente de entrar em discussões sobre a licitude ou não dos meios elisivos adotados.” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 109) Ou seja: equiparando à força (via

¹²⁴ Art. 14. *Omissis* [...]

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

legislação) o negócio jurídico indireto à simulação, a intenção foi criar uma forma de descon sideração do planejamento tributário lícito.

Melhor se não constasse a expressão “indireto”, pois nesta situação até seria aceitável a previsão contida no dispositivo.

3.4.3 A (im)possibilidade de construção de um juízo hipotético condicional (norma jurídica) apenas a partir do parágrafo único do artigo 116 do CTN

O principal defeito encontrado na suposta norma antielisão do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é exatamente a impossibilidade de construção do juízo hipotético-condicional a partir de sua redação. E isto é fundamental para que o sujeito ativo possa eventualmente descon siderar os atos praticados pelo particular, caso entenda que ocorreu alguma irregularidade na formatação de seu planejamento tributário. Com efeito, como bem anota Marcus Abraham (2007, p. 340), “enunciados abstratos ou metafísicos, ainda que devidamente fundamentados, porém sem o respaldo no mundo físico pelos efeitos que produz, nada valem.”

E isso se deve ao fato de que os textos de direito positivo, assim considerados como marcas de tinta sobre um suporte físico, sozinhos nada produzem. É necessário que o intérprete construa a norma jurídica, dado que ela corresponde exatamente à significação formada pelo intérprete a partir da leitura dos textos de direito positivo.¹²⁵

Há, portanto, que se tomar por base o dispositivo legal que é o centro de toda a problemática aqui apresentada – o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional: “A autoridade administrativa poderá descon siderar 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.”

Se a norma jurídica é entendida como um juízo hipotético-condicional, no sentido de que descreve uma hipótese e prescreve uma consequência, qual juízo hipotético-condicional poderá ser construído a partir da leitura do citado enunciado prescritivo? Qual o mandamento? Qual a prescrição de conduta?

¹²⁵ Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 40), “A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito.”

Em um primeiro momento, poder-se-ia pensar em estabelecer a seguinte estrutura lógica (“se A, então B”): se praticar ato ou negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária então “deve ser” a possibilidade de sua desconsideração com base em procedimento previsto em lei ordinária.

Ocorre que nem mesmo diante desta suposta possibilidade de construção da “norma antielisão fiscal” é possível conferir solução adequada às inúmeras situações fáticas que a autoridade administrativa pode enfrentar. Há quatro problemas na construção desta aparente “norma geral antielisão fiscal” proposta pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Primeiro problema: a ausência de delimitação de “quem” deve praticar o ato ou negócio jurídico a ser desconsiderado. Apenas o contribuinte? Também o responsável tributário? Um terceiro qualquer, sem relação com a ocorrência do fato (supostamente) tributável?

Segundo problema: o que significa “dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”? Apenas o que se efetivamente constitui dissimulação? O que significa dissimulação? A simulação também estaria contida no termo “dissimulação”? Os casos de evasão fiscal poderiam ser atingidos por tal “norma antielisão”? O negócio jurídico indireto poderia ser considerado como dissimulação?

Terceiro problema: sendo os modais deônticos “obrigatório”, “proibido” e “permitido”¹²⁶, o “poderá” existente no texto do dispositivo implica em uma permissão conferida à autoridade administrativa ou em uma obrigação? Se é uma possibilidade, qual o grau de subjetividade na escolha de quais atos serão desconsiderados? Há espaço para discricionariedade nesta seara, que autorize a desconsideração dos atos por mera conveniência e oportunidade a critério da autoridade administrativa?

Quarto problema: se o procedimento de desconsideração necessita de lei ordinária para sua regulamentação, como proceder à desconsideração dos atos “dissimulatórios” da pessoa indefinida, diante da ausência da lei ordinária em questão?

Assim, conclui-se com segurança que é impossível a construção de sentido de uma suposta “norma geral antielisão fiscal” a partir unicamente do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário

¹²⁶ “O conectivo *dever-ser* triparte-se em três relacionais específicos: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P).” (VILANOVA, 2010, p. 42)

Nacional. Porém, isso não quer dizer que inexistam normas capazes de prescrever a desconsideração de determinados atos praticados pelo particular com o intuito de evitar ou minorar a tributação.

E dado que a construção do juízo hipotético-condicional não passa, necessariamente, pela consideração atômica de um dispositivo legal apenas (tendo em vista que até mesmo um dispositivo legal pode conter mais de uma norma), passa-se à análise de outros dispositivos legais que podem auxiliar no processo de construção de sentido da almejada “norma antielisão fiscal”.

3.4.4 Demais dispositivos legais atinentes à matéria

Conforme identificado nos tópicos precedentes, a Lei Complementar nº 104/2001 inseriu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN para estabelecer que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo particular com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Ocorre que tal dispositivo não pode e não deve ser interpretado atomicamente, sendo outros dispositivos legais muito importantes para a conclusão a que se chegará ao fim desta pesquisa.

De início, cabe anotar que não só dispositivos legais afetos ao direito tributário terão aplicabilidade e influência no processo de conclusão do trabalho: também alguns institutos de direito civil serão importados para a esfera tributária, conforme expressamente determinam e autorizam os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional¹²⁷.

a) O artigo 72 da Lei nº 4.502/64 – a fraude

Outro dispositivo suscitado pela doutrina como de importância para a resolução de problemas atinentes ao planejamento tributário e

¹²⁷ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

configuração de elisão ou evasão de tributos é o artigo 72 da Lei nº 4.502/64, que apresenta o conceito de fraude:

Lei nº 4.502/64

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Impende ressaltar, primeiramente, que a Lei nº 4.502/64 trata do já extinto Imposto sobre Consumo, que à época era de competência impositiva da União. Sendo assim, pode se travar um debate teórico sobre a sua aplicação ou não aos tributos estaduais e municipais. Com efeito, em pesquisa realizada no endereço eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, foram encontrados apenas dois acórdãos¹²⁸ cuja fundamentação foi embasada em referido dispositivo, ambos decidindo controvérsias relativas ao imposto sobre produtos industrializados - IPI. No âmbito do Supremo Tribunal Federal, apenas um acórdão¹²⁹ de reconhecimento de repercussão geral, em processo que discute o excesso do percentual de cento e cinquenta por cento na multa de ofício qualificada, em notificação fiscal de IRPJ, IRRF, CSLL, PIS e COFINS.

Na visão de Luciano Alaor Bogo (2006, p. 202), a fraude prevista neste dispositivo não deve ser confundida com a fraude à lei que em seu entender seria um instituto diverso e já analisado no item 3.4.2.2. Esta fraude enunciada no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 seria “a conduta ilícita, artificiosa, maliciosa, capaz de encobrir, mascarar um fato previsto na hipótese de incidência que efetivamente ocorreu. A fraude, portanto, é conduta ilícita, e, por vezes, configura inclusive um injusto penal.”

Marco Aurélio Greco (2011, p. 251) assevera que, em seu entender, todos os dispositivos que tratam da trilogia “dolo, fraude e simulação” e que remontam às décadas de 70, 80 e 90 estão tratando da fraude penal e não da fraude à lei.

¹²⁸ AgRg no REsp 1097008/RS (Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2011, DJe 09/06/2011) e REsp 45.942/DF (Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/1994, DJ 23/05/1994, p. 12576).

¹²⁹ RE 736090 RG (Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 29/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-240 DIVULG 26-11-2015 PUBLIC 27-11-2015)

Destaca também o autor que “[...] “impedir ou retardar” a ocorrência de um fato gerador são condutas completamente diferentes de *não realizar* o fato gerador” (GRECO, 2011, p. 267). Sendo assim, a fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 somente seria aplicável quando o fato imponível já está sendo realizado porém não se implementará devido à atuação do agente, que o impede ou retarda.

Edmar Oliveira Andrade Filho adiciona que não basta apenas o “intuito” de fraude: é necessário também alcançar-se o resultado. Sua definição de fraude é a seguinte:

A fraude àquela se refere o texto normativo é toda ação ou omissão praticada com ardil, astúcia, malícia ou má-fé, com a qual o sujeito passivo visa a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que implique a modificação de algum dos aspectos (quantitativo, pessoal, territorial ou temporal) da relação jurídica tributária. Perpetrar fraude é alterar propositalmente a verdade; é apresentar algo que não existe concreta e juridicamente. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 174)

Diferente, portanto, do conceito de fraude à lei analisado nas linhas anteriores, nas quais se concluiu constituir fraude à lei a utilização de meios transversos para o alcance de objetivos idênticos àqueles vedados pela legislação.

b) O artigo 108 do Código Tributário Nacional – a analogia em direito tributário

A interpretação e a integração da legislação tributária devem ser efetuadas com base nos dispositivos legais integrantes do Capítulo IV do Livro II do Código Tributário Nacional, que trata das normas gerais de direito tributário.

No que concerne à integração, técnica adotada para a solução das lacunas na legislação, o Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 108 que a autoridade competente deve adotar, dentre outros instrumentos, a analogia¹³⁰:

¹³⁰ Não apenas da legislação tributária, conforme determina o artigo 4º do Decreto-Lei nº 4.657/42, que consiste na Lei de introdução às normas do direito brasileiro: “Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.”

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

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

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

A analogia pode ser definida como “o expediente de que se serve o aplicador da lei, ao colher em norma que incide em caso semelhante a disciplina jurídica que o sistema positivo não mencionou expressamente”. (CARVALHO, 2010, p. 135)

Diferencia-se da interpretação extensiva, embora sejam institutos próximos. Com efeito, a analogia parte do pressuposto de que existe uma lacuna na lei, preenchida tomando-se como baliza a suposição de que o legislador aplicaria a mesma regra caso tivesse vislumbrado a situação olvidada, enquanto que na interpretação extensiva “a lei teria querido abranger a hipótese, mas, em razão da má formulação do texto, deixou a situação fora do alcance expresso da norma, tornando necessário que o aplicador da lei reconstitua o seu alcance”. (AMARO, 2012, p. 238)

Com efeito, na interpretação extensiva a “hipótese apenas não estava nominalmente prevista, mas estava contemplado o respectivo núcleo” (GRECO, 2011, p. 161). Para Marco Aurélio Greco (2011, p. 161/163) a interpretação extensiva não fere o princípio da legalidade em matéria tributária, vez que a base da interpretação extensiva é a existência de um gênero abrangido pela norma.

A título de exemplo de interpretação extensiva, tem-se a ampliação dos serviços anexos à lista da Lei Complementar nº 116/03, enumerados como sujeitos à incidência do imposto sobre serviços – ISS. Apesar de a lista ser taxativa, o Superior Tribunal de Justiça sedimentou seu entendimento pela possibilidade de interpretação extensiva da lista no julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.111.234/PR, a fim de englobar outros serviços com nomenclatura diversa daquela adotada na lista anexa à lei complementar.

Já na analogia, como se viu, existe o que Marco Aurélio Greco (2011, p. 161) chamou de “critério de relevância que permite aproximar

figuras diferentes”. Segundo o autor, na analogia o fato efetivamente não foi contemplado pelo legislador, mas possui uma característica relevante que se assemelha ao que está previsto na norma e que, por isso, autorizaria a aplicação da mesma regra a este caso análogo.

Ocorre que de acordo com o parágrafo primeiro do artigo 108 do Código Tributário Nacional, o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Tal previsão legislativa decorre do princípio da legalidade, dado que nestes o emprego da analogia implica em tributação de situação não prevista em lei.

Conforme observa Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 57), em direito tributário “[...] a analogia é incompatível com a tipicidade do fato gerador, descrito exclusivamente pelo legislador”¹³¹. Sendo assim, em matéria de planejamento tributário em que se objetiva a submissão à tributação menos onerosa entende-se que, adotando as palavras do mesmo autor, “o significado dos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, como fórmulas de intervenção na liberdade e na propriedade, impedem a analogia [...]” (2006, p. 57).

Em sentido diametralmente oposto, Marcus Abraham (2007, p. 326/327) é signatário da tese de que é impossível um ordenamento jurídico capaz de regulamentar todas as situações possíveis. Defende que “o legislador não é onipresente, e o nosso sistema tributário nacional não é dotado de completude”, dependendo do direito constitucional e do direito privado. Segundo o autor, a analogia pode e deve ser adotada na solução de problemas concernentes à identificação de patologias na implementação do planejamento tributário:

Ora, diante de um ato ou negócio jurídico que não tenha previsão legal tributária estrita suficiente para ser vedado, seja por ser originário de uma simulação, fraude à lei fiscal, abuso de direito ou de formas, o Fisco deverá quedar-se inerte? Claro que não! Não se usará a analogia para criar um novo tributo ou um velho tributo para uma nova hipótese de incidência. Apenas se utilizará a analogia – *de forma restrita e condicionada aos valores preeminentes do ordenamento jurídico* – para declarar o que na norma fiscal posta já estava previsto, porém, não explícito, por conta da sua

¹³¹ No mesmo sentido, Luciano Amaro defende que “a analogia tem, no direito tributário, pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva de lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo.” (AMARO, 2010, p. 238)

abstração ou generalidade. (ABRAHAM, 2007, p. 328)

Marco Aurélio Greco segue posição semelhante, ao destacar que o uso da analogia em matéria tributária não é vedado pela Constituição, apenas pelo Código Tributário Nacional. Em seu entender, é construção da doutrina a tese de que a vedação ao uso da analogia encontra suporte de validade no artigo 150, inciso I da CRFB¹³², que enuncia o princípio da legalidade em matéria tributária, já que “não existe na Constituição uma única palavra vedando a analogia em matéria tributária.” (GRECO, 2011, p. 170)

A relevância da analogia para o presente estudo se revela na medida em que, quando a autoridade administrativa desconsidera os atos praticados pelo sujeito passivo (com fundamento na aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional), pode acabar tendo que subsumir o fato real a norma aplicável a fato semelhante, pois o ato ou negócio jurídico efetivamente praticado pelo particular acaba sendo desconsiderado. Para parte da doutrina tal ato constitui tributação por analogia, que seria vedada pelo parágrafo primeiro do artigo 108 do Código Tributário Nacional. Sobre o tema, colhe-se a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 66):

[...] um país que adote a proibição da analogia não pode ter norma geral antielisiva, caso v.g do Brasil. A norma geral antielisiva é norma de autotutela do ordenamento, genérica, despida de tipicidade. É quase um princípio. Por isso requer hipóteses vagas para que possa ser aplicada pelo administrador. [...]

Para Alberto Xavier (2001, p. 44), a já analisada doutrina da interpretação econômica foi o meio através do qual “se pretendeu legitimar a importação da analogia – até então vedada – para dentro dos muros dos tipos legais tributários”. Defende o autor que a adoção das teorias do abuso de direito e do abuso de formas culminam na aplicação de tributação por analogia, alargando os tipos legais tributários¹³³.

¹³² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹³³ A doutrina da interpretação econômica das leis e dos fatos tributários, bem como a da aplicação analógica em caso de abuso de direito ou de abuso de formas foram e continuam sendo tentativas de “elastificação” dos tipos legais

c) O artigo 150, inciso I da Constituição Federal – o princípio da legalidade em matéria tributária

Comumente reputa-se a consagração do princípio da legalidade em matéria tributária a João Sem Terra que em 1215 teria, em tese, garantido que não haveria tributação sem a aprovação prévia desta pelos representantes do povo.

Diz se “em tese” pois o artigo 14¹³⁴ da Magna Carta, que supostamente prevê tal princípio, assegurava que não seriam lançadas taxas ou tributos sem o consentimento de arcebispos, bispos, condes, abades e grandes barões (considerados integrantes do conselho do reino). Não obstante, o texto do dispositivo garantia que estes novos tributos (“aids” ou “scutages”) não seriam cobrados sem a consulta ao conselho do reino exceto nos três casos previstos no documento, que seriam: salvar o próprio rei, armar o filho mais velho e casar uma única vez a filha mais velha.

Muito longe, portanto, da máxima creditada a João sem Terra: “*no taxation without representation*”, visão um pouco romântica do que efetivamente se extrai da leitura da tradução do latim do mencionado dispositivo para o inglês.

No Brasil, o princípio da legalidade em matéria tributária encontra-se atualmente positivado no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal que, como garantia e direito fundamental, assevera que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Trata-se de uma garantia do contribuinte, conforme previsto no próprio *caput* do artigo

tributários, de modo a dotá-los de uma capacidade expansiva suscetível de atingir situações não previstas nas palavras da lei, ainda que corretamente interpretadas pelo método jurídico. (XAVIER, 2001, p. 44)

¹³⁴ (14) *To obtain the general consent of the realm for the assessment of an 'aid' - except in the three cases specified above - or a 'scutage', we will cause the archbishops, bishops, abbots, earls, and greater barons to be summoned individually by letter. To those who hold lands directly of us we will cause a general summons to be issued, through the sheriffs and other officials, to come together on a fixed day (of which at least forty days notice shall be given) and at a fixed place. In all letters of summons, the cause of the summons will be stated. When a summons has been issued, the business appointed for the day shall go forward in accordance with the resolution of those present, even if not all those who were summoned have appeared.* (Disponível em <https://www.bl.uk/magna-carta/articles/magna-carta-english-translation#sthash.b3yKJlyZ.dpuf>)

150 da Constituição Federal e que inaugura, devido à sua fundamental importância, a seção intitulada “Das limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Inegavelmente, mencionado dispositivo é garantidor da segurança jurídica do sujeito passivo, que passa a ter a certeza de que a tributação se dará dentro dos estritos comandos legais. Não por outro motivo (adicionando-se o fato de que a descrição da hipótese de incidência deve conter todos os elementos necessários à incidência do tributo), o referido inciso também permite que se extraia um outro princípio, o da tipicidade.

A relação entre o princípio da legalidade em matéria tributária e a vedação da tributação por analogia contida no parágrafo primeiro do artigo 108 do Código Tributário Nacional é, portanto, estreita.

Nesse sentido, colhe-se o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem o princípio da legalidade induz o intérprete a, necessariamente, “procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo *status*.” (CARVALHO, 2008, p. 283):

Isso se aplica, na plenitude, à regra-matriz de incidência tributária: sua estrutura lógico-sintática há que ser saturada com as significações do direito positivo. Pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei. (CARVALHO, 2008, p. 283)

Com efeito, no específico tema desta pesquisa, entendendo ser aplicável o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a autoridade administrativa tomaria a decisão de desconsiderar determinado ato do sujeito passivo, considerando-o, por exemplo, como efetuado sob abuso de direito. Qual seria, portanto, a norma padrão de incidência a ser aplicada no caso concreto? Se a tributação só se dará por expressa previsão legal, não é possível que a tributação se dê por analogia e é este o entendimento adotado por grande parte da doutrina.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho a equiparação de condutas semelhantes do sujeito passivo para fins tributários também deve estar prevista na lei tributária, tudo em observância ao princípio da legalidade:

Em suma, o princípio da legalidade da tributação, porque na lei estão todos os elementos estruturais do tributo, oferece resistência até à “interpretação

extensiva” sem falar em analogia, esta expressamente vedada no CTN. O legislador *pode*, é verdade, equiparar institutos e sacar efeitos tributários específicos ao *fazer a lei*. Mas é o próprio programa da lei que está em foco, sem nenhuma “interpretação econômica”. Não será, pois, caso de interpretação, mas de legislação (princípio da legalidade). (COELHO, 2006, p. 34)

O problema ocorre pois há aqueles que, sob a ótica da segurança jurídica, defendem que a referida tipicidade é fechada ou cerrada mas por outro lado há também parcela da doutrina que defende uma tipicidade aberta. São representantes da primeira, por exemplo, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Alberto Xavier¹³⁵ e defensores do segundo entendimento Marco Aurélio Greco e Marcus Abraham. O tipo fechado não pode ser alvo de acréscimos, de interpretações extensivas. Já o tipo aberto “tem a vantagem da flexibilidade, possibilitando ao operador do direito avançar além da interpretação, chegando até a integração do direito.” (ABRAHAM, p. 310).

Para este último autor (ABRAHAM, 2007, p. 305), hoje em dia não há mais que se sustentar a necessidade de uma tipicidade fechada como única ferramenta garantidora da segurança jurídica. Defende que a utilização concomitante dos princípios da legalidade com os princípios da dignidade da pessoa humana, da função social da propriedade, da eticidade e da moralidade seria capaz de “afastar os excessos, irregularidades ou arbítrios, com a realização de um efetivo controle da adequação do emprego da norma aos fatos concretos”. Pondera que não existe mais razão de ser “a necessidade de criação de um ordenamento jurídico descritivamente minucioso e hermeticamente fechado”. Segundo o autor:

[...] A tipicidade emana dos princípios da reserva de lei e da separação dos poderes e sinaliza no sentido de que o fato gerador do tributo deve vir exaustivamente definido na lei, seja no seu aspecto nuclear, seja nos aspectos subjetivos,

¹³⁵ A liberdade fiscal ou liberdade de opção fiscal é precisamente a garantia de que as opções alternativas no terreno do Direito Privado têm como únicas consequências tributárias aquelas que resultam taxativamente da lei (princípio da tipicidade) com exclusão de quaisquer outras, pelo que os particulares se podem mover livremente, com segurança, para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais de tributos. (XAVIER, 2001, p. 32)

temporais e quantitativos, de preferência através de conceitos determinados e enumerações casuísticas, sem afastar, entretanto, a possibilidade de utilização de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados, inevitáveis diante da ambigüidade de linguagem do direito tributário. (ABRAHAM, 2007, p. 318)

A reflexão em torno do princípio da legalidade e a análise de sua eventual convivência com uma norma geral antielisão fiscal será retomada no capítulo seguinte, já que é necessário que se verifique até que ponto o preenchimento destes conceitos indeterminados encontra consonância com o princípio da legalidade.

d) Os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional – a possibilidade de lançamento de ofício suplementar ou complementar quando identificadas patologias no planejamento tributário

Há ainda outros dispositivos que contêm mandamentos igualmente importantes para a real compreensão da extensão do comando contido no parágrafo único do artigo 116 do CTN, como o artigo 149 do CTN:

Código Tributário Nacional

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Tal dispositivo é de essencial importância pois de nada adiantaria existir uma tentativa de implementação de norma “antielisão” fiscal se o lançamento tributário fosse definitivo.

É fato que, na maioria esmagadora das vezes, o particular buscará a diminuição da carga tributária naqueles tributos que estão sujeitos a lançamento por homologação¹³⁶. Sendo assim, o sujeito passivo

¹³⁶ A economia de tributos, logicamente, pode se dar com relação a tributos sujeitos originariamente a lançamento de ofício, como no caso do IPTU, do IPVA, dentre outros. Porém, é inegável que diante da evolução e complexidade da legislação tributária a grande maioria dos tributos hoje em dia está sujeita a lançamento por homologação. A título exemplificativo, colhe-se os tributos que mais oneram a cadeia de produção e circulação de mercadorias, como o IPI, o

construirá sua realidade e apresentará sua proposta de qualificação jurídica ao efetuar ele mesmo o lançamento por homologação¹³⁷. Dessa forma, ainda que o próprio contribuinte efetue a constituição do crédito tributário, apurando e recolhendo antecipadamente o montante que entende devido, o lançamento por ele efetuado estará sujeito à revisão pela autoridade administrativa em uma série de situações previstas no artigo 149 do CTN.

Uma delas é exatamente esta: “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. Com efeito, identificando qualquer das patologias enumeradas no dispositivo, caberá à autoridade fiscal rever o lançamento, constituindo eventual crédito tributário remanescente:

[...] a administração tributária, diante de ato ou negócio jurídico praticado com dolo, simulação ou fraude de um modo geral pode, com fundamento no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, desconsiderar o ato ou negócio jurídico simulado, doloso ou fraudulento, afastando o vício jurídico praticado pelo contribuinte e, se necessário, requalificando o ato ou negócio jurídico na categoria jurídica que deveria ter sido enquadrado caso não tivesse ocorrido o vício, subsumindo-o, assim, à regra matriz de incidência de determinado tributo, com o lançamento devido, se for o caso. (BOGO, 2006, p. 197)

Marcus Abraham (2007, p. 349) entende que o procedimento de desconsideração dos atos praticados pelo sujeito passivo e sua consequente requalificação já estão previstos em lei e correspondem ao procedimento usual de lançamento adotado nos casos de lançamento de ofício e arbitramento, em uma aplicação conjunta dos artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional.

Em sentido semelhante, Luciano Alaor Bogo explica que, em seu entender, a previsão contida no parágrafo único do artigo 116 do Código

ICMS, o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, todos sujeitos a lançamento por homologação.

¹³⁷ Não se entrará aqui na discussão acerca da possibilidade ou não de o contribuinte efetuar lançamento tributário (ou se seria ato exclusivo da autoridade administrativa) por não ser este o objetivo. Todavia, destaca-se que o assunto foi objeto da Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça que: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”.

tributário Nacional não seria autoaplicável, pois demandaria a promulgação da lei ordinária referenciada na parte final do dispositivo. Sua posição é a de que enquanto isso não ocorre “permanece válida a norma prevista no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, utilizando-se o procedimento geral previsto para o Processo Administrativo Fiscal” (2006, p. 248/249), com as garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa no processo administrativo.

e) O artigo 3º, inciso I e o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal – o dever fundamental de pagar tributos

Não se pode descurar, ainda, do artigo 3º, inciso I da Constituição Federal que estabelece como um dos objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A matriz tributária brasileira, é certo, se apoia no pressuposto de que todos devem contribuir para a manutenção no Estado mas também para a diminuição das desigualdades. Nas palavras de Cristiano Kinchescki (2012, p. 143):

A matriz tributária brasileira, base do sistema tributário que se deve edificar segundo a Constituição, não pode desconsiderar os objetivos fundamentais do Estado, consagrados no art. 3º da Carta Magna de 1988. O sistema tributário brasileiro deve evoluir de forma a possibilitar a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. [...]

Fala-se muito nos direitos fundamentais do contribuinte, em especial muito se reivindica por baixo do manto do princípio da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco. Previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal¹³⁸, trata-se de princípio orientador da produção de normas tributárias, muitas vezes nomeado como princípio da vedação de “instituição” (e não utilização) de tributo com efeito de confisco.

Apesar de efetivamente servir de baliza à produção de textos legislativos que instituem tributos (já que não se verifica, no Brasil, tributação com percentuais de setenta, oitenta, noventa por cento da base de cálculo, o que certamente exteriorizaria a utilização de tributo como

¹³⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

confisco, com o intuito de arrecadação da totalidade da propriedade do contribuinte), não se verifica sua utilidade prática nas discussões levadas ao Poder Judiciário. Isso porque se desconhece sua efetiva aplicação para a declaração judicial de inconstitucionalidade de qualquer tributo, sendo hodiernamente mais adotada para discussões atinentes à imposição de penalidades pecuniárias.

O que se pretende esclarecer é que grande parte dos contribuintes, com conhecimento do seu direito fundamental de não ver utilizada a tributação com efeito de confisco, discute judicialmente (sem sucesso) uma série de tributos que efetivamente são instituídos observando-se a baliza constitucional, porém estes mesmos contribuintes esquecem de seu dever: o dever de pagar tributos.

O dever fundamental de pagar tributos, apesar de não se encontrar positivado na Constituição Federal, decorre de seu artigo 3º, inciso I¹³⁹, tendo em vista a solidariedade que deve orientar a instituição e o suporte da tributação, com o fim de que toda a sociedade contribua para a formação do orçamento. Afinal, “o direito não pode estar à disposição de interesses individuais, mesquinhos e egoísticos” (ABRAHAM, 2007, p. 210):

Consideramos ser um *dever fundamental* a obrigação inafastável de pagar tributos porque, de outra forma, o Estado não teria meios para suportar financeiramente as despesas públicas, mormente por estarmos falando de uma exceção à garantia do direito de propriedade, ambas constitucionalmente previstas. (ABRAHAM, 2007, p. 68)

Sacha Calmon Navarro Coêlho repulsa a ideia de que os objetivos da República (a construção de uma sociedade livre, justa e solidária) possam influenciar na qualificação da conduta do particular quando realiza planejamento tributário com o intuito de pagar menos tributos. Para ele, trata-se de uma proposta com viés ideológico e, portanto, inaceitável juridicamente. Explica que a economia de tributos é uma economia como qualquer outra como, por exemplo, o corte de empregados destacando, quanto a este exemplo, que “nunca se ouviu dizer em nosso país que mandar empregados para casa, substituindo-os por robôs e computadores, era contra os princípios da prevalência do

¹³⁹ Marcus Abraham (2007, p. 61), ao tecer suas considerações sobre o dever fundamental de pagar tributos, também faz referência o artigo 3º da Constituição Federal.

emprego e da proteção do mais débil. Economizar salários ou impostos dá no mesmo.” (COELHO, 2006, p. 51)

Como se vê, não se pode colocar a responsabilidade pela desconsideração de atos abusivos do sujeito passivo apenas sobre o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Até mesmo porque, é impossível a construção da equivocadamente chamada “norma antielisão fiscal” a partir do mencionado dispositivo, que não pode, a um só tempo, ser visto como a panacéia para todos os problemas de evasão fiscal e nem ser rotulado de inócuo pela ausência da lei ordinária mencionada no dispositivo.

O objetivo do próximo capítulo é, assim, demonstrar que com a associação destes dispositivos presentes no conjunto de textos de direito positivo brasileiro, ordenados seguindo-se os planos semióticos da sintática, semântica e pragmática, é possível a construção de uma norma antissimulação tributária.

4 EXISTE NORMA GERAL ANTIELISÃO FISCAL?

No primeiro capítulo deste trabalho o objetivo foi apresentar a influência da semiótica na interpretação dos textos de direito positivo, de modo que fosse possível ao intérprete extrair a proposição a partir do texto. Viu-se que, neste sentido, a norma jurídica desponta como juízo hipotético condicional, que descreve uma determinada situação no seu antecedente (H) e prescreve uma consequência (C). Para percorrer este percurso gerador de sentido o intérprete busca apoio na sintaxe (assim entendida como a relação dos signos entre si, que forma a estrutura genérica da norma jurídica e garante a sua homogeneidade sintática), na semântica (relação dos signos com os seus objetos, ou seja, com o que designam, denotando a heterogeneidade semântica da norma jurídica) e na pragmática (relação dos signos com os intérpretes, indicando a importância do modo como os intérpretes vêm utilizando os signos socialmente).

No segundo capítulo buscou-se identificar o motor propulsor da vontade do sujeito passivo em diminuir a carga tributária, efetuando-se uma rápida análise sobre a representação do percentual do PIB que é consumido pela tributação existente no Brasil. Verificou-se que, no intuito de obstar práticas abusivas de diminuição ou supressão de tributação, foi incluído no artigo 116 do Código Tributário Nacional um parágrafo único, alcunhado de “norma geral antielisão” fiscal. Nesse panorama, foi necessário também fixar algumas premissas acerca de institutos e patologias inerentes ao tratamento da elisão fiscal, tais como conceitos de evasão e elisão fiscal, simulação e dissimulação, negócio jurídico indireto, abuso de direito e fraude à lei, bem como o princípio da legalidade, a analogia em direito tributário e o dever fundamental de pagar tributos.

Neste terceiro e último capítulo a intenção é formular uma proposta de interpretação dos textos de direito positivo com apoio na semiótica para que seja possível verificar se existe ou não uma norma geral antielisão fiscal ou as normas gerais antielisão fiscal e, caso negativo, como construí-las.

4.1 O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO – INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária, tida como a relação jurídica que se forma entre o sujeito ativo (o “fisco”) e o sujeito passivo (o “contribuinte”), surge quando este realiza o fato que a lei prevê como passível de

tributação. Ou, conforme parágrafo 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional - CTN, a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”.

Sendo assim, quando o sujeito passivo presta algum serviço esta sua ação se encaixa na hipótese prevista nos textos de direito positivo, tanto no artigo 156 da CRFB como na Lei Complementar nº 116/03 e nas legislações municipais que efetivamente instituem o imposto sobre serviços ao exercer a sua parcela de competência.

O fato “prestou serviço”, portanto, se subsume ao texto de direito positivo, fazendo nascer a obrigação de pagar o imposto sobre serviços ao Município detentor da capacidade tributária ativa para arrecadá-lo.

Isso porque (artigo 114 do CTN) o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e então (artigo 113, § 1º do CTN) a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Poder-se-ia concluir, a partir de referidos dispositivos legais que o “fato gerador” ocorre quando acontece o que está descrito no “fato gerador”.

Inegável a conclusão de que a utilização da mesma expressão nestes dois dispositivos do CTN (que efetivamente buscam delimitar realidades distintas) gera ambiguidade. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2004, p. 695) identifica a existência da referida ambiguidade nos seguintes termos, identificando exatamente um “fato gerador” que descreve a conduta e um “fato gerador” que efetivamente ocorre:

Primus – Fato gerador como descrição de uma situação jurídica feita pelo legislador (fato gerador abstrato).

Secundus – Fato gerador como situação jurídica que ocorre no mundo real, instaurando relações jurídicas (fato gerador concreto).

Ao se debruçar sobre o fato gerador da obrigação tributária em obra de mesmo nome, Amílcar de Araújo Falcão (1994, p. 4) não fazia distinção entre o fato gerador “descrição” e o fato gerador “situação”, ilustrando a ambiguidade posteriormente destacada nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho. Ao informar, por exemplo, que “não é o fato gerador quem cria, quem, digamos assim, gera a obrigação tributária [...] a energia que a cria ou gera é a própria lei” (FALCÃO, 1994, p. 4), o autor está se referindo à “situação” de fato que quando ocorre se encaixa naquela descrita abstratamente pelo legislador. Mais adiante, ao asseverar que “definir, caracterizar, conceituar por lei o fato

gerador do tributo é, entretanto, um dos aspectos mais relevantes do chamado princípio da legalidade [...]” (FALCÃO, 1994, p. 9), o autor está claramente se referindo à “descrição” legal, ao fato abstratamente previsto no texto de direito positivo.

É necessário, então, para que se esclareça a ambiguidade, efetuar um acordo acerca dos termos que serão utilizados para designar realidades tão distintas. De fato, há que se utilizar signos diferentes para designar (i) a previsão legal abstrata da ação tributável e (ii) a efetiva ocorrência desta ação no mundo dos fatos.

Alfredo Augusto Becker (2010, p. 338/339) escolheu identificar como “hipótese de incidência” o fato abstratamente previsto nos textos de direito positivo como de ocorrência necessária para o nascimento da obrigação de pagar tributo. Segundo o autor:

Escolheu-se a expressão hipótese de incidência para designar o mesmo que outros autores denominam de “suporte fático” ou “tatbestand” ou “fattispecie” ou “hecho imponible” ou “pressuposto del tributo” ou “fato gerador”. Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa nenhuma além de confusão intelectual.

Já Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 311) optou por utilizar “hipótese tributária” para a situação prevista em lei e “fato jurídico tributário” para a sua “projeção factual”. O autor ainda identifica no “evento jurídico tributário” o fato ocorrido dentro da realidade social, porém ainda não relatado linguisticamente. E critica a expressão “fato imponível” pois, em seu entender, o fato, “enquanto imponível, não é ainda fato”.

Luciano Amaro (2008, p. 261) segue na mesma toada, relatando que “o sufixo empregado na formação do adjetivo, assim como outros da mesma família, denota qualidade de algo que pode vir a ser, mas que ainda não é. Assim, *perecível*, por exemplo, é algo que *pode perecer*, mas que ainda não pereceu efetivamente [...]”. O autor, no entanto, não vê problemas na utilização da mesma expressão para designar as duas realidades distintas, destacando que a mente humana consegue identificar estas duas realidades. E finaliza defendendo a diferenciação nas expressões para fins didáticos, com o intuito de minimizar a ambigüidade:

Quando, por conveniência didática, se quiser distinguir a descrição abstrata feita pela lei e o

acontecimento concreto (cuja correspondência com a primeira dá nascimento à obrigação de pagar tributo), pode-se falar em “hipótese de incidência de tributo” e “fato gerador do tributo”. Sem embargo, utilizamos esta última expressão em sentido amplo (abrangente também da descrição legal abstrata), a não ser quando haja necessidade de fazer a comentada discriminação. (AMARO, 2008, p. 261)

No presente estudo opta-se, portanto, por denominar de “hipótese de incidência” a situação abstratamente prevista na norma e “fato gerador” o fato efetivamente ocorrido no mundo fenomênico, para que não se abandone por completo a expressão tão consagrada no direito tributário (e no Código Tributário Nacional).

Assim, verificando-se a ocorrência do “fato gerador” (que se caracteriza como a efetivação da situação prevista na “hipótese de incidência”) em determinado tempo e espaço (identificados no antecedente da norma padrão de incidência tributária), nasce a obrigação de efetuar o pagamento do tributo, calculado através da combinação de uma base de cálculo (medida de grandeza escolhida pelo legislador) e alíquota, que pode ser um percentual da base de cálculo (alíquota “ad valorem”) ou um montante fixo (alíquota “específica”) (critérios informadores do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária).

Esta obrigação de efetuar o pagamento do tributo enquadra-se no conceito de obrigação principal trazido no parágrafo primeiro do artigo 113 do Código Tributário Nacional. Isto porque “o Código utiliza como critério de discriminação entre as obrigações tributárias principais e acessórias a circunstância de o seu *objeto* ser ou não de conteúdo *pecuniário*, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro”. (AMARO, 2008, p. 248)

Portanto, ocorrido o fato gerador (que nada mais é do que a realização efetiva da situação prevista na hipótese de incidência) nasce a obrigação de pagar o tributo. Esta obrigação de pagar tributo representa a formação de uma relação jurídica entre aquele que possui o direito de cobrar (o sujeito ativo) e aquele que tem o dever de pagar (o sujeito passivo).

O planejamento tributário com vistas à diminuição ou afastamento da tributação opera de forma a que a consequência para o ato praticado pelo sujeito passivo seja menos onerosa no primeiro caso e que, no segundo caso, o ato praticado constitua evento sem incidência da tributação.

Impende salientar que esta ausência de tributação pode se dar tanto pelo fato não se subsumir à norma padrão de incidência (situação mais comum) quanto pelo fato de o sujeito passivo arquitetar a sua proposta de qualificação jurídica do ato praticado de modo a se enquadrar em situação de isenção ou imunidade.

4.2 CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DA NORMA “ANTI ELISÃO” FISCAL COM BASE NOS PLANOS SEMIÓTICOS

Conforme anota Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 131), “o direito positivo é uma camada lingüística, vazada em termos prescritivos”, de modo que qualquer tentativa de construção de sentido deve ser efetuada levando-se em consideração que o direito é um sistema de linguagem.

Esta linguagem do direito positivo transmite ordens através de símbolos (símbolos linguísticos), motivo pelo qual é plenamente possível a sua análise através dos planos semióticos: sintaxe, semântica e pragmática. Assim, será dado ao intérprete construir o sentido das normas jurídicas, já que o texto de direito positivo, sozinho, nada diz. A propósito da construção da norma jurídica, Eros Roberto Grau destaca com muita acuidade:

A interpretação é atividade que se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas; é meio de expressão dos *conteúdos normativos* das disposições, meio através do qual o juiz desvenda as *normas* contidas nas disposições. [...] (GRAU, 2008, p. 39)¹⁴⁰

No primeiro capítulo, quando verificada a aplicabilidade da semiótica no direito, constatou-se que a estrutura da norma jurídica (qualquer norma jurídica) é construída a partir da sintaxe, sendo o seu produto o juízo hipotético condicional D ($H \rightarrow C$).

Em um segundo momento, as palavras utilizadas pelo legislador vão ganhando relevo, porém, muitas vezes, o texto legal é vago ou ambíguo. É este o ponto no qual entra em jogo a semântica, dado que a escolha dos signos apresenta fundamental importância para que a

¹⁴⁰ E, ainda: “[...] a interpretação do direito envolve não apenas a declaração do sentido veiculado pelo texto normativo, mas a constituição da norma, a partir do texto e dos fatos, como veremos. Repito: é atividade constitutiva, e não meramente declaratória.” (GRAU, 2006, p. 66)

mensagem (a ordem, no caso do direito e da norma jurídica) seja plenamente compreendida pelo destinatário.

Por fim, o plano pragmático surge para auxiliar a saturar as palavras (os signos linguísticos) com os significados que os seus utilizadores lhe conferem em determinado momento histórico.

Assim a semiótica surge como uma importante ferramenta para minimizar a dificuldade encontrada pelos juristas em solucionar determinadas questões. Conforme retrata Tárek Moysés Moussallem (2006, p. 22), “analisando o direito positivo pelos planos da linguagem (sintática, semântica e pragmática), dispomos de critério seguro e confiável para o deslinde de questões importantes ainda hoje truncadas e obscuras na doutrina pátria [...]”.

Charles McNaughton (2014, p. 17) identifica o que chama de planos (que poderiam ser considerados como espécies de etapas) no percurso gerador de sentido da norma, não apenas da norma tributária. No plano S2 identifica-se uma correlação com a semântica, pois segundo o autor é neste plano que “o sentido semântico das palavras vem à tona, de sorte que o intérprete vai formando os diversos enunciados, atribuindo-lhes sentido”. O plano que denomina S3 identifica-se com a sintaxe, uma vez que é neste âmbito que emerge o juízo hipotético condicional, já que em seu entender é neste ponto que as significações do plano S2 “vão sendo estruturadas, formando uma mínima manifestação do deôntico, de tal forma que apareçam na forma lógica de um juízo hipotético-condicional.”

Sendo assim, entende-se que a construção do real sentido do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional requer que anteriormente sejam perquiridos os conteúdos semânticos das expressões linguísticas adotadas na redação do texto legal. Conforme proposição de Florence Haret, o estudo das regras jurídicas deve se iniciar pelo campo dos significados. Para a autora, “A maleabilidade dos sentidos dos vocábulos, ainda que pertencentes a uma mesma ordem linguística, e as imperfeições no plano comunicacional dificultam a inter-relação dos homens e a perfeita compreensão das mensagens expedidas.” (HARET, 2010, p. 3)

Trazendo referida problemática para o campo deste estudo, Paulo de Barros Carvalho também destaca a importância da análise dos conceitos envolvidos com a pretensa norma geral antielisão:

Neste contexto, se é verdade que o intérprete tem de buscar, no discurso científico, o sentido das locuções utilizadas pelo direito positivo, em virtude da precisão característica da linguagem

científica, muito maior a necessidade de se tomar em consideração o sentido que o próprio ordenamento jurídico confere a determinados termos, pois, ao definir, o direito positivo prescreve as notas que delimitam o significado do termo no discurso do ordenamento. Isto é o que vem acontecendo com os conceitos de “fato elisivo”, “elisão fiscal”, “planejamento tributário”, “negócio jurídico simulado”, “negócio jurídico válido e perfeito” entre tantos outros que cercam a matéria atinente à livre iniciativa e à autonomia privada no direito tributário.” (CARVALHO, 2011, p. 3)

É fato que a redação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, ao informar que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos realizados pelo suposto sujeito passivo da obrigação tributária com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador tem gerado uma grande sorte de controvérsias, mormente ao estabelecer que tal desconsideração seguirá rito previsto em lei ordinária que não foi editada. Cabe então ao sujeito cognoscente verificar a possibilidade da construção do juízo hipotético condicional que corresponde à (possível) norma jurídica que permite tal desconsideração de atos.

Nesse percurso gerador de sentido, o intérprete (interpretante) saturará tal estrutura hipotético condicional com seu significado, no intuito de identificar qual a realidade, ou seja, o comando, a proposição prescritiva (objeto) contido naquele enunciado prescritivo (o texto de direito positivo no suporte físico, as marcas de tinta no papel, os signos). Com efeito, “para se apreender um fato ou para se expressar algo com sentido, é preciso que já se tenha, de antemão, as possibilidades de combinação dos objetos que formam a estrutura do mundo (caso contrário, os acontecimentos seriam meros acasos).” (SIMON, 2006, p. 24)

Fixadas estas premissas e delineada a importância do papel da semiótica na construção de sentido de qualquer norma jurídica, passa-se ao objetivo real do presente estudo que é a tentativa de construção de sentido da alcunhada “norma antielisão fiscal”, delineada no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

4.2.1 Sintaxe da Elisão Fiscal

Conforme exposto no primeiro capítulo, em semiótica a sintaxe está relacionada com uma relação de inferência ou implicação. Daí porque, quando transportado para o direito, o plano semiótico da sintaxe se identifica com o juízo implicacional da norma jurídica, bipartida em hipótese e consequência, ou seja, permitindo estabelecer que ocorrido determinado fato este implica (daí a inferência) em uma consequência.

Assim, a sintaxe da elisão fiscal não difere da sintaxe do direito já estudada no item 2.4.2, pois o que importa neste plano semiótico é a construção da estrutura da norma jurídica no seu juízo hipotético-condicional, a partir de duas proposições: a proposição antecedente (ou hipótese) e a proposição consequente, esta última que abarca o nascimento da relação jurídica desencadeada pela verificação da ocorrência da situação descrita no antecedente.

Na estrutura sugerida por Eurico Marcos Diniz de Santi, a estrutura formalizada teria a seguinte estrutura: $D[h \rightarrow R(Sa, Sp)]$, ou seja, “se se dá um fato F qualquer, então o sujeito Sa deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito Sp – assim deve ser”. (SANTI, 1997, p. 38)

Antes de partir para a formatação do juízo hipotético-condicional da proposição contida no enunciado do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, indispensável rememorar o texto do dispositivo em questão:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Num primeiro momento, pode parecer fácil a identificação da proposição a partir do enunciado prescritivo: (i) fato F qualquer: ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador; (ii) Sa: autoridade administrativa; (iii) Sp: aquele que realizou o ato ou o negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador; (iv) conduta C: desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência

do fato gerador, conforme procedimento delimitado em lei ordinária. Em outras palavras, ter-se-ia: SE realizado ato ou negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, DEVE SER a possibilidade de desconsideração deste ato ou negócio jurídico, observados¹⁴¹ os requisitos da lei ordinária.

Todavia, a equação não é tão simples de se resolver. Isso porque a referida desconsideração não poderá ultrapassar as determinações constantes em outros textos de direito positivo. Além disso, há que se salientar a presença da determinação de que se observe o procedimento fixado em lei ordinária, porém esta lei ordinária inexistente e surge a dúvida se seria realmente necessária.

Será indispensável, portanto, buscar outros textos de direito positivo para a construção do juízo hipotético condicional que representa a norma “antielisão fiscal” e verificar, inclusive, se há uma e apenas uma norma. No direito, a necessidade de outros enunciados para a correta transmissão da proposição é algo comum, conforme destaca Paulo de Barros Carvalho:

Se pensarmos que a norma é um juízo hipotético-condicional [...], formado por várias noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, p. ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica. Às vezes, os dispositivos de um diploma definem um, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integração do juízo e, ao tentar enunciar-lo verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramos-lo incompleto, havendo a necessidade de consultar outros textos em vigor. (CARVALHO, 2010, p. 41)

Os dispositivos legais que se entendem necessários para a construção da norma “antielisão fiscal” são: (i) artigo 108 do Código Tributário Nacional, que veda a aplicação da analogia em direito tributário com o fim de exigir tributo em situação não prevista em lei; (ii) artigo 150, inciso I da Constituição Federal, que estabelece a

¹⁴¹ Poder-se-ia também compor mais uma norma jurídica deste enunciado. A primeira, Nj1, seria “SE realizado ato ou negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, DEVE SER a possibilidade de desconsideração deste ato ou negócio jurídico” e a segunda, Nj2, seria “SE desconsiderado o ato ou negócio jurídico, DEVE SER a obrigatoriedade de observação do procedimento a ser estabelecido em lei ordinária”.

necessidade de lei na instituição de tributos; (iii) artigos 142 e 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, que não só autorizam como determinam a efetivação de lançamento de ofício caso identificado que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação e (iv) artigo 167 do Código Civil, que determina ser nulo o negócio jurídico simulado mas subsistente o que se dissimulou.

Com efeito, os artigos 142 e 149, inciso VII do Código Tributário Nacional afastam a necessidade de lei ordinária para a desconsideração de atos praticados mediante simulação. Conforme verificado no item 3.4.4, letra “d”, o lançamento tributário deve ser efetuado ou revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que houve simulação. Corroborando esta determinação, o artigo 142 do CTN prevê que diante da verificação da ocorrência do fato tributável (que a autoridade administrativa tomará conhecimento após a desconsideração da simulação), o lançamento do tributo é ato vinculado, sob pena de responsabilidade funcional. Não há como se considerar, portanto, ser um “poder” no sentido de representar uma faculdade a desconsideração da simulação, mas sim um “dever”. Paralelamente, também não há como admitir a necessidade de regulamentação do procedimento no qual será desconsiderado o ato ou negócio jurídico simulado, uma vez que esse procedimento já existe e é o procedimento usual de lançamento, previsto nos dispositivos já citados.

Uma vez que a autoridade administrativa identificou a existência do ato jurídico simulado, cai por terra a proposta de qualificação jurídica apresentada pelo sujeito passivo da obrigação tributária. A consequência, por certo, é a não submissão do ato ou negócio jurídico praticado ao regime jurídico tributário primeiramente idealizado. A autoridade administrativa deverá, agora, requalificar a conduta praticada, diante da realidade fática encontrada.

É neste ponto que entram em cena os artigos 108, inciso I e parágrafo 1º do Código Tributário Nacional e 150, inciso I da Constituição Federal. Ao efetuar a desconsideração do ato ou negócio jurídico simulado, a autoridade administrativa deverá identificar exatamente a qual regime jurídico o ato ou negócio jurídico verdadeiro se subsume, uma vez que não poderá usar a analogia para levar determinado ato à tributação se não houver previsão legal para tal, em virtude da primazia do princípio da legalidade sobre eventual alegação de solidariedade tributária (ou dever fundamental de pagar tributos). Exemplificando-se, se da desconsideração do ato ou negócio jurídico simulado a autoridade administrativa identificar hipótese de não incidência, posto que o fato não se subsume a norma jurídica tributária

alguma, não poderá utilizar-se da analogia para submeter tal fato à tributação.

Dessa forma, os juízos hipotético-condicionais da suposta norma jurídica antielisão fiscal terá a seguinte estrutura:

SE realizado ato ou negócio jurídico dissimulado, com o intuito de afastar a tributação ou diminuir o montante do tributo devido, DEVE SER a obrigatoriedade de desconsideração deste ato ou negócio jurídico pela autoridade administrativa, observando os procedimentos atinentes ao lançamento tributário, sendo desnecessária lei ordinária regulamentando procedimento especial para tal.

SE desconsiderado o ato ou negócio jurídico dissimulado, com o intuito de afastar a tributação ou diminuir o montante do tributo devido, DEVE SER a proibição de tributação por analogia.

SE desconsiderado o ato ou negócio jurídico dissimulado, com o intuito de afastar a tributação ou diminuir o montante do tributo devido, DEVE SER a obrigatoriedade de constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa, tributando o ato ou negócio jurídico efetivamente realizado, efetuando-se a correta subsunção do fato às hipóteses de incidência tributária existentes em conformidade com o princípio da legalidade.

4.2.2 Semântica da elisão fiscal

Chega-se agora ao momento de preencher a estrutura da norma jurídica antielisão fiscal com seus conteúdos semânticos. E é exatamente neste ponto que alguns mitos serão debelados, a se começar pela expressão “norma antielisão fiscal”.

Com efeito, qualquer estudo, ainda que raso, sobre planejamento tributário, passará por uma pesquisa acerca da elisão fiscal e da norma antielisão fiscal. Na grande maioria das vezes, encontrará um conceito de elisão fiscal como uma ordenação de condutas lícitas realizadas com o intuito de diminuir a tributação. Portanto, como poderia o direito tributário brasileiro, pautado pelo princípio da legalidade, possuir um dispositivo que sugere a existência de uma “norma antielisão fiscal”?

Há assim, que primeiramente se decodificar a expressão “norma antielisão fiscal”, pois sem um código único entre o emissor e o receptor da mensagem a comunicação se torna impossível, conforme bem anota Hildo Honório do Couto:

Temos que notar que o código é a única garantia para a eficácia da comunicação. Sem um código comum a emissor e receptor não haverá

comunicação, como a própria palavra já sugere. Sem ele o emissor não poderá codificar sua mensagem, o que implica que tampouco haverá decodificação. Mesmo que o emissor creia que está formulando uma “mensagem” (“codificando”), não será entendido, não comunicará, não haverá algo comum. Uma vez que não obedeceu a um código (não codificou), não haverá quem possa decodificar sua “mensagem”. “Codificar” significa formular mensagens ou conteúdos em um texto de acordo com as regras previstas pelo código para associar conteúdos e expressões. “Decodificar significa partir da expressão do texto e associá-la ao conteúdo previsto pelo mesmo código. (COUTO, 1983, p. 72)

Pois bem, no segundo capítulo, tópicos 3.3.1 e 3.3.2, foram dissecados os significados de evasão fiscal e elisão fiscal. Para uma parte da doutrina, a evasão fiscal está relacionada ao momento no qual ocorre o fato tendente a diminuir ou retardar a tributação: na evasão, esta conduta seria efetivada durante a realização ou após a ocorrência do fato tributável, que é “escondido” ou alterado pela referida conduta.

Todavia, este entendimento vem perdendo força, optando a doutrina mais recente por rotular o ato como elisivo ou evasivo em virtude da licitude ou ilicitude dos meios. Sendo assim, a evasão estaria qualificada pela adoção de meios ilícitos para o afastamento ou diminuição da tributação (ANDRADE FILHO, 2009; PEREIRA, 2001; MELO, 1998; ABRAHAM, 2007). Também caracteriza evasão a omissão do sujeito passivo, no sentido de deixar de levar à tributação o fato jurídico tributário ocorrido (o que poderia ser chamado de sonegação, pela falta de informação à autoridade administrativa). Não caracteriza evasão fiscal o inadimplemento de tributo já devidamente apurado, seja por lançamento por homologação, seja via lançamento de ofício, uma vez que o simples inadimplemento pode se originar de um sem-número de causas, inclusive dificuldades financeiras vivenciadas pelo sujeito passivo e que culminem em inexigibilidade de conduta diversa, por exemplo¹⁴².

¹⁴² Claro que há situações nas quais o inadimplemento constituirá um ilícito, como quando o tributo é sujeito a substituição tributária e houve a retenção do montante pelo responsável tributário, por exemplo no ICMS substituição

Já a elisão fiscal, portanto, seria qualificada pela adoção de meios lícitos no objetivo de diminuir o montante de tributo a ser pago (supressão ou redução). Nesse sentido, adotando-se as lições de César Guimarães Pereira (2001, p. 191/202), na elisão fiscal o sujeito passivo molda a sua atuação de forma a apresentar à autoridade administrativa uma proposta de qualificação jurídica para seus atos, na expectativa de que recebam pela administração a mesma interpretação. Estes meios utilizados para moldar o fato jurídico tributário têm que ser necessariamente lícitos, sob pena de constituírem evasão fiscal.

Conclui-se, portanto, ser absolutamente descabida a alcunha de “norma antielisão fiscal” para a proposição contida no enunciado do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. O Sistema Tributário Brasileiro, em momento algum, veda a realização de condutas lícitas pelo sujeito passivo no intuito de economizar tributos, motivo pelo qual a partir deste momento abandona-se a utilização da expressão “norma antielisão fiscal”.

Porém, fica a pergunta: se não se trata de “norma antielisão fiscal”, do que se trata?

No caminho em busca das expressões corretas para saturar de sentido os juízos hipotético-condicionais estruturados no tópico anterior, certamente se chegará também a uma correta alcunha para referida norma jurídica (se é que necessária tal alcunha), já que “[...] busca-se uma linguagem que seja precisa e livre de incongruências e ambigüidades, no intuito de possibilitar que as expressões que os cientistas utilizam acerca do conhecimento que exprimem sobre o mundo estejam livres desses defeitos.” (SIMON, 2006, p. 21)

Para tanto, retorna-se à premissa anteriormente fixada. Parte-se do texto em direção à norma, portanto, relembra-se o texto do dispositivo: “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.” (grifo da autora).

Relembra-se, igualmente, a estrutura da primeira norma identificada: SE realizado ato ou negócio jurídico **dissimulado**, com o intuito de afastar a tributação ou diminuir o montante do tributo devido, DEVE SER a obrigatoriedade de desconsideração deste ato ou negócio

tributária, ISS nas situações sujeitas à retenção, IRRF e contribuição previdenciária retidos na fonte, situações nas quais a retenção e não recolhimento do tributo pode ser enquadrado como apropriação indébita.

jurídico pela autoridade administrativa, observando os procedimentos atinentes ao lançamento tributário, sendo desnecessária lei ordinária regulamentando procedimento especial para tal. (grifo da autora)

Sem dúvidas a construção de sentido passa pelo conteúdo semântico de “dissimular” ou “dissimulação”, dado que a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda*). Relembrando a importância do significado dos enunciados,

[...] o direito não é exato. A compreensão do sentido e do alcance das normas jurídicas em geral depende, em larga escala, da determinação das possíveis significações que a linguagem dos fatos e dos textos normativos admite. Os textos normativos, em regra, não fazem referência a fatos já determinados ou relatados, mas sim a situações-tipo que virtualmente podem ocorrer em inúmeros contextos, com toda sorte de variações, e podem ser apresentados sob diversos revestimentos enunciativos. [...] (ANDRADE FILHO, 2009, p. 160)

A escolha dos signos pelo legislador não é feita em vão. Não se pode admitir que o legislador, ao utilizar a expressão “dissimular”, teve a intenção de atingir toda a sorte de condutas tendentes a economizar tributos. Os signos devem representar o objeto, na medida em que: “Esse isomorfismo é o que permite que a linguagem seja uma imagem do mundo; é preciso que a linguagem possa, por meio das proposições, relacionar nomes, assim como os objetos relacionam-se formando fatos.” (SIMON, 2006, p. 30)¹⁴³.

Com este objetivo, parte-se do artigo 167 do Código Civil, que na mais completa consonância com o Código Tributário Nacional, prevê a nulidade do negócio jurídico simulado, explicitando quando haverá simulação nos negócios jurídicos¹⁴⁴:

¹⁴³ “[...] Numa linguagem logicamente perfeita (uma *conceitografia*), deve-se exigir que toda a expressão construída como um nome próprio de maneira gramaticalmente correta a partir de sinais previamente introduzidos designe efetivamente um objeto, que nenhum sinal seja introduzido como nome próprio sem que lhe seja assegurada uma referência. [...]” (FREGE, 2009, p. 147)

¹⁴⁴ Em sentido contrário ao que é aqui defendido, Ricardo Lodi Ribeiro defende que uma mesma palavra pode ter sentidos diversos em direito tributário e em direito civil. Defensor da já superada interpretação econômica dos atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em seu entender “[...] num sistema jurídico orientado por valores, e donde deriva a consequente

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

O que significa, portanto, o signo “dissimular”? Qual o seu objeto? O que representa? E após toda a pesquisa realizada no segundo capítulo, não restam dúvidas de que dissimular é simular, dissimulação é simulação.

Simulação, conforme amplamente debatido no item 3.3.2.3, está relacionada com a realização de um ato que busca esconder outro ato efetivamente praticado. Há uma maquiagem ou disfarce, ocultando-se um ato e causando prejuízo a terceiros. Na esfera tributária, o terceiro prejudicado é a Fazenda Pública, que ou deixa de receber o crédito tributário que ordinariamente seria apurado na realização de tal ato ou recebe menos do que o devido.

Devido à maior parte da doutrina separar a simulação *latu sensu* em simulação *strictu sensu* e dissimulação, destaca-se que o entendimento é o de que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, mesmo utilizando a expressão “dissimular”, pretendeu também abarcar a simulação *strictu sensu*. Dessa forma, estariam abrangidos na possibilidade de desconsideração tanto o ato simulado (aquele no qual as partes firmam negócio jurídico que não pretendiam firmar, existindo, portanto, apenas um negócio jurídico)

necessidade do intérprete evitar contradições valorativas, a acepção econômica há que prevalecer, em caso de dúvida, sobre a interpretação civilística. A essa afirmação não deve ser oposto o princípio da unidade da ordem jurídica, uma vez que esta não é realizada pelo primado do direito civil. Ademais, a idéia de unidade do sistema jurídico repousa muito mais no plano axiológico do que no lingüístico, não havendo portanto qualquer óbice para que determinada palavra tenha um sentido diferente no direito tributário.” (RIBEIRO, 2003, p. 123)

como o dissimulado (que visa a encobrir um segundo ato ou negócio efetivamente realizado, ou seja, há dois negócios jurídicos realizados).

A simulação, portanto, nada tem de elisão fiscal. A simulação é um ilícito (atípico, mas é) e a elisão fiscal se caracteriza justamente pelo contrário, pela licitude de seus atos. Em direito tributário, a simulação será qualificada pela finalidade de prejudicar o sujeito ativo.

Não se pode emprestar à simulação em direito tributário outro significado que não o de realização de ato ou negócio jurídico tendente a encobrir outro ato ou negócio jurídico e que cause prejuízo financeiro ao sujeito ativo da obrigação tributária. O legislador já tentou distorcer o conteúdo semântico da simulação, quando da edição da Medida Provisória nº 66/2002 buscou, a partir do artigo 14, definir como desconsideráveis fatos jurídicos que nada tinham de simulados (como, por exemplo, atos realizados com falta de “propósito comercial” ou de “forma mais complexa” ou gravosa que o usual). Quanto a este ponto, interessante trazer a anotação de Edmar Oliveira Andrade Filho, que também identificou um problema semântico na eleição da palavra “dissimular” e a tentativa desastrosa da Medida Provisória em impor um significado diferente daquele ordinariamente atribuído a tal expressão:

O problema todo estava na base da figura adotada: a dissimulação; se não fosse dada uma definição específica do que isto significa – a Medida Provisória n. 66 tentou fazê-lo, a meu ver, de forma péssima -, dificilmente os intérpretes poderiam fugir da significação ordinária da palavra, que remete para idéia de ato com o propósito de enganar alguém ou esconder algo de forma astuciosa. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 110)

Portanto, semanticamente falando, dissimular – nos termos utilizados no parágrafo único do artigo 116 do CTN – é nada mais que simular: praticar negócio jurídico tendente a esconder ou ocultar outro ato ou negócio jurídico, no qual obviamente a manifestação de vontade e a verdadeira intenção não são compatíveis e que prejudique terceiros, no caso o sujeito ativo da obrigação tributária.

A dissimulação não pode ser confundida com fraude e nem com fraude à lei.

Primeiramente, a fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 foi prevista em legislação federal, voltada à época de sua edição ao já extinto Imposto sobre Consumo.

Demais disso, a fraude delineada neste dispositivo se qualifica por ação ou omissão dolosa com o intuito de impedir ou retardar a ocorrência do fato tributável ou excluir e/ou modificar suas características essenciais de forma a reduzir ou afastar a tributação. Trata-se, portanto, de um ilícito configurado quando o fato imponível já está sendo realizado.

Na fraude altera-se a verdade mediante “ardil, astúcia, malícia ou má-fé” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 174), de modo que a realidade fática deixe de se enquadrar nos critérios da regra-matriz de incidência tributária ou se submeta a regra mais vantajosa economicamente ao sujeito passivo. Fraude é, portanto, evasão alteração efetuada após a ocorrência do fato gerador.

Em segundo lugar, também não se coadunam simulação e fraude à lei. Na fraude à lei não há dois negócios jurídicos, um real e um simulado, mas sim uma patologia do negócio jurídico em virtude da ilegalidade do fim atingido através da utilização da norma de contorno. Ou seja, na fraude à lei, tem-se um fim que é vedado atingir por determinado meio previsto em uma norma imperativa, porém este mesmo fim é atingido via outro negócio jurídico, fraudando-se assim a norma proibitiva.

A vedação encontra-se, assim, no resultado, que a lei não quer. Daí porque a norma veda o atingimento de determinado resultado, porém o faz prevendo que será alcançado através de determinado meio. A partir do pressuposto de que o que a lei não quer é o resultado, todo e qualquer meio que se utilize para chegar ao mesmo fim será considerado fraude à lei.

Veja-se que não há identidade com a simulação, pois na simulação o defeito reside na manifestação de vontade, que é viciada. Não se quer o negócio jurídico simulado: o que se pretende é, efetivamente, a realização do negócio que é encoberto.

Por outro lado, como na fraude à lei “realizam-se negócios jurídicos que seriam permitidos e normais, não fosse a obtenção do fim proibido” (BOGO, 2006, p. 265), o próprio artigo 118¹⁴⁵ do Código Tributário Nacional já autoriza a tributação destes atos, quando determina que a definição legal da hipótese de incidência é interpretada

¹⁴⁵ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

abstraindo-se a validade jurídica dos atos praticados pelo sujeito passivo.

O cuidado que a autoridade administrativa deve ter, nesse caso, é efetuar corretamente a identificação entre o fato gerador e a hipótese de incidência, de modo a não proceder, nos casos de fraude à lei, em tributação por analogia, sob pena de violar o parágrafo 1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional e artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Conforme já explanado no tópico 3.4.2.2, a fraude à lei é um ilícito atípico positivado no artigo 166, inciso VI do Código Civil, que considera nulo o negócio jurídico que tiver por objetivo fraudar lei imperativa. Simulação é um ilícito atípico previsto no artigo 167, inciso IV do Código Civil e, portanto, não se confundem. Daí porque é impossível considerar-se que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional também abrange a fraude à lei.

Dissimulação também não é abuso de direito, tratam-se de institutos diversos. O abuso de direito, conforme delineado no tópico 3.4.2.1, pode ser entendido como a prática de condutas lícitas por meios anormais e que, analisadas sob a ótica da boa-fé e dos bons costumes, desrespeita o direito de terceiros.

O abuso de direito, rememora-se, está positivado no artigo 187 do Código Civil, prevendo que “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”.

Sendo assim, o abuso de direito também é um ilícito, assim como a simulação. Todavia, aquele que comete abuso de direito não oculta outro negócio jurídico praticado: há um e apenas um negócio jurídico, praticado com abuso de direito. Ocorre que, quanto à aplicação deste instituto em direito tributário, segue-se o entendimento de Edmar Andrade Filho (2009, p. 103), para quem “[...] a idéia de abuso de direito não pode ser introduzida por cláusula geral, destituída de especificidades.”

A problemática que impede a consideração da figura do abuso de direito na possibilidade de desconsideração prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN é exatamente esta: quando o abuso de direito se configura pela realização de um negócio jurídico único, a sua desconsideração exigiria, por parte da autoridade administrativa, uma requalificação deste negócio jurídico formalizado. Porém em virtude da importação do instituto do direito civil para o direito tributário, sem a competente delimitação de suas especificidades, não há parâmetros para

efetuar a requalificação da conduta do sujeito passivo, o que mais uma vez poderia culminar em tributação por analogia.

É claro que em algumas situações o negócio jurídico abusivo pode ser adotado como estratégia para ocultar o negócio jurídico efetivamente realizado. Todavia, neste caso não se estará diante de possibilidade de desconsideração do ato em virtude de abuso de direito mas, sim, em sua desconsideração pela ocorrência de simulação.

Dissimulação também não se coaduna com a figura do negócio jurídico indireto. Conforme destacado no tópico 3.4.1, o negócio jurídico indireto pode ser entendido como aquele que não seria o usualmente adotado para a produção dos efeitos pretendidos, porém é adotado pelos sujeitos envolvidos com o intuito de economizar tributos.

A existência ou não dos chamados “motivos extratributários” (motivos outros que não a economia de tributos) não precisa ser analisada na utilização de negócio jurídico indireto, pois assim se rumará para a interpretação econômica do fato gerador, o que se entende não existir previsão no direito positivo brasileiro. Conforme destaca Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 48): “Os resultados equivalentes dos negócios jurídicos não são suficientes para que a aplicação da lei que incide sobre um negócio típico seja estendida ao outro negócio, no caso, extratípico, sem autorização legislativa expressa.”.

No caso específico da adoção de negócio jurídico indireto, nada impede que o direito passe a positivar condutas que entenda prejudiciais, momento a partir do qual a adoção de determinado negócio jurídico indireto passará, sim, a ser proibida e passível de ser desconsiderada. Veja-se, por exemplo, a previsão contida no artigo 37 do Código Tributário Nacional¹⁴⁶, que afasta a imunidade do ITBI na transferência

¹⁴⁶ Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

de bens imóveis para pessoas jurídicas em virtude de integralização de capital social nas situações que menciona. A previsão legal afasta a possibilidade de transferência de imóveis a pessoas jurídicas que tenham por objeto, por exemplo, a compra e venda de imóveis, de modo que a constituição de uma pessoa jurídica com este objeto social não pode ser utilizada com o intuito de uma compra e venda de imóvel não sofrer a incidência do imposto.

Permanecendo a situação no campo do simples negócio jurídico indireto, sem previsão legal de tratamento diferenciado para tal conduta que não aquele usualmente aplicado, não se pode tê-lo como ilegal e muito menos confundir esta figura com simulação. A consideração econômica da adoção de negócio jurídico indireto também esbarrará no princípio da legalidade, dado que a autoridade administrativa (caso lhe fosse atribuído este poder) teria que desconsiderar o negócio jurídico adotado e “construir” outra realidade, levando à tributação por analogia:

A tributação com base em analogia em função da figura do “negócio jurídico indireto” padece de um vício valorativo indesculpável. De fato, a defesa da validade da tributação com base em analogia (a analogia de efeitos econômicos entre o negócio típico e o negócio indireto) está baseada na consideração (na valorização) da norma que prescreve o tipo da norma negocial, mas, todavia, suprime a importância da norma que estabelece o tipo tributário. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 209)

De todo o exposto se conclui que, também no que concerne ao negócio jurídico indireto, a palavra dissimulação não pode ser confundida, devendo ser adotada como simulação.

Como se vê, a adoção de determinado vocábulo pode “turvar a solução jurídica”, conforme já na década de 70 asseverava Sampaio Dória. Nas palavras do autor, a questão semântica é formal e pode acabar ofuscando a solução jurídica (esta substancial), “predispondo psicologicamente o analista contra a aceitação da legitimidade do conteúdo e motivação de um ato pela compreensível resistência em ter

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

de aceitar também a inapropriada terminologia com que se expressa” (DÓRIA, 1977, p. 46).

Portanto, o que não se pode permitir, hoje, é que um vocábulo, no caso o verbo “dissimular”, seja tomado como signo de objetos que não significa e não pode significar. Assim, o ponto nevrálgico na construção de sentido da proposição contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é o conceito de simulação, assim entendida unicamente como praticar negócio jurídico tendente a esconder ou ocultar outro ato ou negócio jurídico, no qual obviamente a manifestação de vontade e a verdadeira intenção não são compatíveis e que prejudique terceiros, no caso o sujeito ativo da obrigação tributária.

4.2.3 Pragmática da elisão fiscal

No que concerne à utilização dos planos semióticos da linguagem no direito, Marco Aurélio Greco (2011b, p. 13) expõe que muito se tem feito desde a década de setenta nos planos sintático e semântico, principalmente tomando por base as valiosas lições do professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Todavia, continua o autor (2011b, p. 16), muito pouco se produziu no âmbito da pragmática, sugerindo um debate acerca dos critérios que serão adotados pelos intérpretes neste momento no qual, em suas palavras, “a substância é tão importante quanto a forma.”

Entende-se que a fixação destes parâmetros e critérios só poderá ser efetuada com suporte na pragmática, pois é através deste plano semiótico que se realiza “uma análise da vida do signo no seio da dinâmica social” (HARET, 2010, p. 699), que é o que se entende como o último passo no percurso gerativo de sentido que parte do texto de direito positivo (como marcas de tinta no suporte físico) à norma jurídica¹⁴⁷.

O estudo da elisão fiscal através do plano semiótico da pragmática (tida como a análise de como o signo é utilizado na sociedade) viabiliza a última etapa da construção de sentido da norma antielisão fiscal. Isso porque, conforme anota Humberto Ávila (2011, p.

¹⁴⁷ “[...] Verdade é que na prática a determinação do significado é difícil e que as diferenças nos usos dos signos entre pessoas, até as do mesmo grupo social, podem ser bem grandes. Mas é teoricamente importante perceber que a subjetividade de certas experiências, e mesmo experiências de semiose, é compatível com a possibilidade de uma determinação exaustiva e objetiva de qualquer significado.” (MORRIS, 1976, p. 74)

32), “a linguagem nunca é algo pré-dado, mas algo que se concretiza no uso ou, melhor, como uso”. De fato,

[...] existem palavras que, para serem compreendidas, precisa-se ter um conhecimento prévio sobre seu uso (tal como o número). A definição ostensiva não serve para dar os seus significados. A elucidação dessas palavras só pode se dar por meio de outras palavras. [...] A elucidação depende do modo pelo qual alguém faz uso da palavra elucidada (SIMON, 2006, p. 50)

Nesse sentido, fundamental a verificação de como o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional vem sendo abordado pelos seus aplicadores.

No Brasil, é tarefa do Superior Tribunal de Justiça – STJ a interpretação da legislação federal, conforme estabelecido pela Constituição Federal em seu artigo 105, inciso III, alínea “a”, motivo pelo qual foram selecionados todos os acórdãos proferidos pelo tribunal em análise ao dispositivo em questão:

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: [...]

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;

Os julgados do Superior Tribunal de Justiça foram pesquisados no sistema de consulta constante do endereço eletrônico do tribunal, utilizando-se a ferramenta “legislação” da pesquisa por campos específicos. Esta modalidade de pesquisa não compreende as decisões monocráticas, que são cadastradas sem seguir referida indexação. Por este motivo, os resultados apresentados abrangem apenas as decisões colegiadas (acórdãos) proferidas pelo tribunal.

Ao inserir como argumento de pesquisa o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, foram encontrados apenas sete acórdãos na base de dados do tribunal¹⁴⁸, sendo que destes apenas

¹⁴⁸ Os acórdãos proferidos no Recurso Especial nº 981.108/SP, publicado em 01 de julho de 2010 e de relatoria do Ministro Luiz Fux e no Recurso Especial nº 887.385/RJ também aparecem como resultado da pesquisa. No entanto a

cinco efetivamente envolvem discussão acerca da aplicação do dispositivo (os demais aparecem no resultado da pesquisa por possível equívoco na indexação). Credita-se a escassez de julgados a dois motivos principais: o primeiro pelo fato de o parágrafo único do artigo 116 ter sido introduzido no CTN no ano de 2001 (dessa forma, não existe a possibilidade de indexação de acórdão com o dispositivo em data anterior à sua inserção na legislação federal) e o segundo motivo em virtude da Súmula nº 7 do tribunal em questão, que determina que a matéria fática e as provas não podem ser reanalisadas em sede de recurso especial pelo tribunal. Sendo assim, como existe um número muito maior de discussões que chegam ao tribunal por força da interposição de recurso especial, nesta grande maioria o tribunal fica praticamente impossibilitado de proferir juízo de valor sobre os temas, já que comprovar um planejamento tributário válido passará pela verificação dos fatos (proposta de qualificação jurídica) através das provas trazidas aos autos.

O primeiro acórdão, por ordem cronológica, foi o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 15166/BA¹⁴⁹, proferido pela

questão tratada nos recursos cinge-se à aplicação do *caput* do referido dispositivo, já que as discussões giram em torno da aplicação de determinado diploma legal a fatos geradores considerados pendentes.

¹⁴⁹ Administrativo. Recurso ordinário em mandado de segurança. Licitação. Sanção de inidoneidade para licitar. Extensão de efeitos à sociedade com o mesmo objeto social, mesmos sócios e mesmo endereço. Fraude à lei e abuso de forma. Desconsideração da personalidade jurídica na esfera administrativa. Possibilidade. Princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos.

- A constituição de nova sociedade, com o mesmo objeto social, com os mesmos sócios e com o mesmo endereço, em substituição a outra declarada inidônea para licitar com a Administração Pública Estadual, com o objetivo de burlar à aplicação da sanção administrativa, constitui abuso de forma e fraude à Lei de Licitações Lei n.º 8.666/93, de modo a possibilitar a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica para estenderem-se os efeitos da sanção administrativa à nova sociedade constituída.

- A Administração Pública pode, em observância ao princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos tutelados, desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade constituída com abuso de forma e fraude à lei, desde que facultado ao administrado o contraditório e a ampla defesa em processo administrativo regular.

- Recurso a que se nega provimento.

(RMS 15.166/BA, Rel. Ministro Castro Meira, segunda turma, julgado em 07/08/2003, DJ 08/09/2003, p. 262)

Segunda Turma do STJ, de relatoria do Ministro Castro Meira e publicado em 08 de setembro de 2003.

Trata-se de recurso interposto por pessoa jurídica de direito privado fornecedora de mercadorias (móveis, máquinas e equipamentos) que buscava participar de certame licitatório, não obtendo êxito. Inconformada, recorreu ao Poder Judiciário, pleiteando o reconhecimento de seu direito líquido e certo de participar da licitação. Sua participação no certame foi barrada em virtude de se tratar de empresa constituída com os mesmos sócios e no mesmo endereço que outra anteriormente declarada inidônea a contratar com a Administração Pública.

Ao analisar o caso em questão, o STJ entendeu que houve fraude à lei. Com efeito, em se considerando a declaração de inidoneidade como uma norma imperativa que veda ao particular a contratação com a administração pública, o particular tentou, através da constituição de nova pessoa jurídica, fraudar esta norma. No acórdão ficou assentado textualmente que “a Recorrente foi constituída em nítida fraude à lei e com abuso de forma”.

A discussão jurídica girou também em torno da possibilidade da penalidade imputada à primeira pessoa jurídica ser aplicada à segunda, considerada aqui como empresa “de fachada”. Alegou a recorrente em seu processo que não havia previsão legal para aplicação à empresa de fachada da penalidade imposta à empresa originária.

Contudo, o STJ fixou seu posicionamento no sentido de que seria possível, entendendo-se tal possibilidade como sendo uma forma de desconsideração da personalidade jurídica. O tribunal fundamentou seu entendimento nos princípios da moralidade administrativa, da supremacia do interesse público e da indisponibilidade dos interesses tutelados pelo poder público.

A menção ao parágrafo único do artigo 116 do CTN se deu através de aplicação por analogia¹⁵⁰. Todavia, como o objetivo deste tópico é verificar como os sujeitos se utilizam da linguagem jurídica,

¹⁵⁰ Do corpo do acórdão extrai-se: “Analogamente, como forma de garantir à Administração Pública um mecanismo eficaz de combate à fraude, é de admitir-se, em homenagem aos Princípios da Moralidade Administrativa e da Indisponibilidade do Interesse Público, possa a Administração desconsiderar a personalidade jurídica de uma sociedade constituída em fraude à lei e com abuso de forma, mesmo à margem de previsão legal específica e sem a interveniência do Poder Judiciário, graças à executoriedade dos atos administrativos, [...]”

transcreve-se a passagem do acórdão na qual o relator do recurso profere seu voto, manifestando o seu pensar (no que foi seguido à unanimidade) acerca do sentido do dispositivo:

A doutrina dominante, de há muito tem admitido que a Administração Fiscal proceda com a chamada interpretação econômica do fato gerador, para desconsiderar a forma jurídica de atos ou negócios praticados com fraude à lei e com nítido intuito de sonegação fiscal. É bem verdade que sempre existiu uma certa resistência por parte de alguns doutrinadores, extremamente afetos ao formalismo exacerbado dos institutos jurídicos, em aceitar a adoção da teoria da interpretação econômica do fato gerador. Objetivando obviar as discussões e as resistências infundadas, eis que veio a lume o art. 116, parágrafo único do CTN, acrescentado pela Lei Complementar n.º 104/2001, que apresenta a seguinte redação: [...]

O tribunal faz expressa remissão à doutrina da interpretação econômica do fato gerador que, como visto, é aquela que busca identificar a capacidade contributiva do sujeito passivo na prática de qualquer negócio jurídico. Todavia, ao exemplificar a aplicação desta teoria (que em seu entender estaria positivada no parágrafo único do artigo 116 do CTN), o tribunal acabou por utilizar um caso de simulação¹⁵¹, na qual o particular se utiliza da doação para escapar da tributação pelo imposto sobre a renda.

Percebe-se, da análise efetuada do acórdão, que apesar de o tribunal supostamente defender a consideração econômica do fato gerador, na realidade interpretou que o parágrafo único do artigo 116 do CTN é aplicável em casos de simulação/dissimulação e de fraude à lei. Conforme se denota em outro trecho do acórdão, o tribunal entendeu que o sujeito ativo sempre teve “[...] a possibilidade de desconsiderar

¹⁵¹ “Desta feita, se o contribuinte simula uma doação para fugir à incidência da alíquota superior do Imposto de Renda, de competência federal, permitindo, com tal simulação, a incidência do imposto estadual sobre doações, de alíquota reduzida, poderá a Receita Federal desconsiderar o negócio simulado, passando a tributar a situação com base em sua realidade econômica. Nessa situação, assim como no caso dos autos, a Administração desconsidera uma forma jurídica (o contrato de doação) e passa a tributar a situação com base na realidade econômica subjacente (aquisição de renda), garantindo-se, por esse meio, a preservação do interesse maior da coletividade.”

atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte ou responsável com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador.”.

O segundo acórdão foi proferido nos autos do Recurso Especial nº 1107518/SC¹⁵² cuja relatora foi a Ministra Eliana Calmon, julgado pela Segunda Turma do STJ e publicado em 25 de agosto de 2009.

O recurso originou-se de um mandado de segurança impetrado por uma empresa (incorporadora) que procedeu à incorporação de duas outras, com a finalidade de utilizar os prejuízos fiscais da incorporada com lucros eventualmente auferidos pela incorporadora, diminuindo (parcial ou totalmente) os montantes a pagar a título de imposto sobre a renda. O argumento suscitado pelo particular foi o de que, em conformidade com a Lei das Sociedades por Ações, sucedeu as incorporadas em todos os seus direitos e obrigações, daí porque possuiria o direito líquido e certo ao aproveitamento dos prejuízos fiscais.

O STJ entendeu que a regra contida no artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87¹⁵³ seria válida, regra esta que veda a compensação de prejuízos fiscais da empresa sucedida pela empresa sucessora. Deliberou que “o

¹⁵² Tributário – compensação de prejuízos fiscais – sucessão de pessoas jurídicas - incorporação e fusão - vedação - art. 33 do decreto-lei 2.341/87 - validade - acórdão - omissão: não-ocorrência.

1. Inexiste violação ao art. 535, II, do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.

2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.

3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.

4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.

5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.

6. Recurso especial não provido.

(REsp 1107518/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 25/08/2009)

¹⁵³ Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

objetivo [do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87] foi impedir a elisão tributária, pois muitas empresas viram a reorganização societária como instrumento de planejamento tributário e passaram a se reorganizar com o único intuito da economia de tributos.”

No que concerne ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, o tribunal deixou de aplicar o dispositivo, embora mencionado no acórdão, pelo entendimento de que seria de eficácia limitada, aguardando inexoravelmente a edição da lei ordinária prevista na parte final do dispositivo para que pudesse produzir efeitos:

O titular da competência tributária pode através de normatização adequada excluir as zonas de não-incidência para impedir a utilização da elisão tributária. Não há o que a doutrina chamou de poder geral da Administração tributária para desconstituir atos e negócios jurídicos (a chamada norma geral antielisão) já que o art. 116, parágrafo único, do CTN é norma de eficácia limitada, carente de lei para produzir efeitos.

Da análise do julgado, deduz-se que o tribunal adotou a interpretação de que o artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 atuou como uma *special anti-avoidance rule*, regras que o direito anglo-saxão chamam de “tailor made” ou elaboradas sob medida. Conforme já analisado no tópico 3.5.1, estas normas antielisão específicas são incorporadas ao ordenamento jurídico à medida em que vão sendo identificadas as metodologias adotadas pelo sujeito passivo para diminuir a carga tributária através de negócios jurídicos não usuais.

Não houve, portanto, juízo acerca do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

O terceiro acórdão foi proferido no Recurso Especial nº 1.237.340/PR¹⁵⁴ proveniente da Segunda Turma do Superior Tribunal de

¹⁵⁴ Processual civil e tributário. Incorporação societária. Transferência de recursos financeiros. CPMF. Incidência.

1. Hipótese em que se discute a CPMF no caso de movimentação financeira decorrente da incorporação societária. A contribuinte impugna a pretensão fiscal com base em dois argumentos: a) o resgate da aplicação financeira implica “lançamento a crédito que não configura fato gerador da contribuição” (art. 2º, I, da Lei 9.311/1996); e b) há “alíquota zero para a movimentação de valores dos mesmos titulares” (art. 8º, II, da Lei 9.311/1996).

2. Nos termos do art. 2º, I, da Lei 9.311/1996, a contribuição incide apenas nos lançamentos a débito em relação à conta-corrente do contribuinte, ou seja, no

Justiça, cujo relator foi o Ministro Hermann Benjamin e publicado em 25 de maio de 2012.

O caso trata de operação de incorporação societária efetuada no ramo de telecomunicações, operação que ocorreu em grande número no final dos anos 90 e início dos anos 2000 em virtude das privatizações e abertura do setor ao capital estrangeiro ocorrida também na década de 90.

A discussão jurídica abordada no recurso diz respeito à incidência ou não da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras –

momento da aplicação, mas não no resgate, quando há lançamento a crédito em sua conta. Ocorre que isso não está em discussão, pois o Fisco jamais pretendeu cobrar a contribuição sobre essa operação.

3. O acórdão recorrido é claro ao consignar que o Fisco cobra CPMF não sobre os resgates das aplicações financeiras feitas pelas incorporadas, e sim sobre a transferência do dinheiro para a incorporadora. O Recurso Especial não se presta ao reexame fático-probatório, nos termos da Súmula 7/STJ.

4. O segundo argumento da contribuinte é o de que inexistente, no caso de incorporação, efetiva circulação de dinheiro entre diferentes titulares, pois "as empresas incorporadas passam a ter existência dentro das incorporadoras", consoante o art. 227, caput, da Lei 6.404/1976.

5. A tese não encontra respaldo legal, porquanto, na incorporação societária, as incorporadas deixam de existir, conforme dispõe, de modo cristalino, o art. 227, § 3º, da Lei 6.404/1976.

6. Nessa operação empresarial há um aumento de capital da sociedade incorporadora, que é subscrito e realizado por meio da transferência do patrimônio líquido da incorporada, conforme expressamente previsto no art. 227, § 1º, da Lei 6.404/1976.

7. Existe, portanto, movimentação financeira entre contas-correntes de diversas titularidades: das incorporadas, que deixaram de existir, para a incorporadora, sem a qual não se realizaria o aumento de capital necessário para a própria incorporação.

8. O Tribunal de origem aferiu que houve, efetivamente, "transferência de recursos da conta bancária da TELESC Celular S.A. e CTMR Celular S.A. [incorporadas] para a conta bancária da TIM Sul S.A. [incorporadora]". Ademais, essa movimentação entre contas-correntes de titularidades diversas foi solicitada pela própria recorrente, conforme expediente transcrito no acórdão recorrido.

9. Não há falar, no caso de incorporação societária, em aplicação da alíquota zero prevista no art. 8º, II, da Lei 9.311/1996, que somente aproveita aos casos de movimentação financeira entre contas do mesmo titular.

10. Recurso Especial não provido.

(REsp 1237340/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, segunda turma, julgado em 13/03/2012, DJe 25/05/2012)

CPMF sobre montantes vertidos das contas das empresas incorporadas para a empresa incorporadora. Com efeito, o debate girou em torno de uma consequência da operação de incorporação, que é a absorção do patrimônio da incorporada pela incorporadora. Dentre os diversos ativos das incorporadas havia valores em moeda corrente, depositados em instituições bancárias, o que originou a necessidade de transferir estes montantes das contas bancárias das empresas incorporadas para uma conta bancária de titularidade da empresa incorporadora.

Todavia, a operação não foi efetuada desta maneira, transferindo-se diretamente os valores das empresas incorporadas para a conta bancária da incorporadora. Conforme anotado no voto-vista proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques, as empresas incorporadas possuíam fundos de investimento que, futuramente, seriam resgatados pelas próprias, o que atrairia a incidência da alíquota zero prevista no artigo 8º, inciso II da Lei nº 9.311/96¹⁵⁵. No entanto, como no momento do resgate futuro as incorporadas não mais existiriam (em virtude da operação societária), seria uma consequência a necessidade do resgate em conta de titularidade da incorporadora e a permanência do direito à alíquota zero:

Conforme dispõe o caso concreto, a empresa [...] incorporou duas empresas, [...] que, à época da incorporação, tinham investimentos junto a Fundo de Investimentos administrado pela BBDTVM do Banco do Brasil que, tendo conhecimento da incorporação, fez a retenção da CPMF no momento em que os valores foram resgatados não mais pelas empresas incorporadas mas pela empresa incorporadora.

A recorrente entende que não é devedora da CPMF pelo fato de que em jogo está o resgate de um investimento pela própria empresa incorporada que passou a existir na figura da incorporadora. Desse modo, ou seria o caso de não-tributação pela CPMF por não haver movimentação de valores e não haver lançamento a débito na conta da incorporada/incorporadora, ou estaria em gozo da alíquota zero prevista no art. 8º, II, da Lei n. 9.311/96, por se tratar de

¹⁵⁵ Art. 8º A alíquota fica reduzida a zero: [...]

II - nos lançamentos relativos a movimentação de valores de conta corrente de depósito, para conta de idêntica natureza, dos mesmos titulares, exceto nos casos de lançamentos a crédito na hipótese de que trata o inciso II do art. 2º;

movimentação entre contas de titularidade idêntica.

A outra tese defendida pela recorrente além da alíquota zero, foi a de que, na incorporação, as empresas incorporadas continuam a existir após a operação, todavia “dentro” da incorporadora. Sendo assim, não haveria que se falar em “lançamento a débito” conforme previsto no inciso I do artigo 2º da Lei n. 9.311/96¹⁵⁶, que definia a hipótese de incidência da CPMF.

O relator do recurso, Ministro Hermann Benjamin, proferiu voto rechaçando estes argumentos, baseando-se principalmente no artigo 227 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), que prevê em seu parágrafo 1º que a assembléia-geral efetuada pela empresa incorporadora aprovará o protocolo de incorporação contendo o aumento de seu capital social através da versão do patrimônio líquido da(s) empresa(s) incorporada(s) e também prevê, em seu parágrafo 3º, que “Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada”.

Como se vê, a abordagem do voto do ministro relator não levou em consideração o parágrafo único do artigo 116 do CTN, dispositivo que foi objeto de análise apenas no voto-vista proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques.

Apesar de votar com o relator pelo desprovimento do recurso da empresa incorporadora, o membro da turma fez sua declaração de voto em separado. Também fundamentou o seu voto no artigo 227 da Lei nº 6.404/76, destacando igualmente o parágrafo 3º que prevê a extinção da pessoa jurídica incorporada. Porém, para justificar o afastamento das alegações da recorrente, o julgador utilizou o parágrafo único do artigo 116 do CTN, afirmando que a tese defendida pela empresa incorporadora deveria ser rechaçada sob pena de se cancelar “o comportamento elisivo” de, previamente à incorporação, “efetuar-se o esvaziamento das contas correntes da incorporada mediante

¹⁵⁶ Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

I - o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas;

movimentação para aplicação financeira a ser resgatada pela incorporadora”:

Ora, o raciocínio é engenhoso, porém falacioso. Data vênia, a lei prevê expressamente que a operação de incorporação implica em extinção da empresa incorporada (art. 227, §3º, da Lei n. 6.404/76), não havendo que se falar em idêntica titularidade de contas. Outrossim, o fato gerador da CPMF não precisa ser necessariamente o "lançamento a débito", podendo ser movimentação financeira equivalente conforme o estabelece o art. 2º, VI, da Lei n. 9.311/96. Aliás, o modo de pensar proposto pela contribuinte cria mecanismo elisivo que a própria legislação se esforçou em afastar ao adotar o mencionado conceito de movimentação financeira equivalente. A vingar o entendimento da contribuinte, o Poder Judiciário legitimaria o comportamento elisivo de, antes de qualquer incorporação, efetuar-se o esvaziamento das contas correntes da incorporada mediante movimentação para aplicação financeira a ser resgatada pela incorporadora. Tal não parece ser o escopo do ordenamento jurídico em vigor, a exemplo do parágrafo único do art. 116, do CTN: [...]

Destaca-se do voto-vista que o Ministro Mauro Campbell Marques identificou que a conduta perpetrada pela empresa incorporadora estava incluída no âmbito de incidência da contribuição, pois o legislador utilizou no inciso VI do artigo 3º da Lei nº 9.311/96¹⁵⁷ a expressão “qualquer outra movimentação ou transmissão” que “produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores”.

¹⁵⁷ Art. 2º O fato gerador da contribuição é: [...]

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

Conforme se observa, referido dispositivo legal concebe mais uma *special anti-avoidance rule*, norma antielisão “tailor made”, idealizada pelo legislador diante da possibilidade de tentativa de contorno das hipóteses de incidência pelo sujeito passivo. Ciente da possibilidade de o contribuinte tentar “mascarar” a ocorrência do fato gerador da obrigação, a Lei nº 9.311/96 abarcou também situações nas quais se atinja o resultado equivalente ao “lançamento a débito”. Trata-se de típica norma “antielisão” específica, incorporada ao tipo tributário desde a sua concepção, já que constante de sua redação original.

Percebe-se, da análise do caso em questão, que a solução da controvérsia poderia passar ao largo (como de fato passou) de um juízo de valor acerca do parágrafo único do artigo 116 do CTN. O Ministro Mauro Campbell Marques, apesar de enriquecer seu voto com a citação do mencionado dispositivo, construiu toda a sua fundamentação no inciso IV do artigo 2º da Lei nº 9.311/96, que previa também como hipótese de incidência da CPMF “qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la”, produzisse efeitos equivalentes às outras situações previstas no mesmo artigo.

Portanto, mais uma vez não foi efetuado juízo de valor acerca do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

O quarto acórdão foi proferido no Recurso Especial nº 1.295.887/MG¹⁵⁸ proveniente da Segunda Turma do Superior Tribunal

¹⁵⁸ Processual Civil e Tributário. Refis II. Inclusão de débitos de empresa incorporada. Indeferimento administrativo, sob o argumento de que a “incorporação às avessas”, no caso concreto, constituiu artifício que visava fraudar (art. 116, parágrafo único, do CTN) a possibilidade de recuperação do crédito tributário. Incorporação realizada por determinação judicial posteriormente revogada. Fundamento inatacado. Súmula 283/STF.

1. A recorrente impetrou Mandado de Segurança visando fazer cessar suposta ilegalidade do INSS, que indeferiu o pedido de inclusão de débitos de empresa por ela incorporada no parcelamento denominado Refis II.

2. O ato administrativo teve por fundamento a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, com base na compreensão de que a denominada “incorporação às avessas” constituiu meio fraudulento tendente a inviabilizar a recuperação do crédito tributário.

3. A Administração Tributária concluiu que é inviável uma empresa de pequeno porte, com capital social de R\$ 3.805.000,00 (três milhões e oitocentos e cinco mil reais) e receita bruta de pequena monta (R\$ 50.000,00 em 2002) - que faz jus ao pagamento de seus débitos em até cento e oitenta prestações mensais - ,

de Justiça, cujo relator foi o Ministro Hermann Benjamin e publicado em 24 de setembro de 2012.

O recurso especial foi interposto contra acórdão proferido em sede de apelação cível em mandado de segurança, ação esta que discutia a inclusão da pessoa jurídica impetrante no programa de parcelamento previsto na Lei nº 10.684/2003 (alcançado de “PAES”). O mandado de segurança foi impetrado tendo em vista que a autoridade administrativa indeferiu a inclusão da empresa no referido programa de parcelamento, sob o argumento de que havia simulado a incorporação de uma empresa de maior porte com o intuito de impossibilitar o pagamento da dívida.

Com efeito, da leitura do acórdão percebe-se que a empresa incorporadora estava enquadrada como empresa de pequeno porte, com faturamento de aproximadamente R\$ 50.000,00 (no ano de 2002), tendo incorporado uma empresa cuja receita bruta havia sido de R\$ 16.000.000,00 e que apresentava débitos em torno de R\$ 10.000.000,00.

A problemática, portanto, girava em torno do que se convencionou chamar de “incorporação às avessas”, técnica na qual uma pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais incorpora uma pessoa

incorporar estabelecimento empresarial de estrutura muito superior, com receita bruta média de R\$ 16.000.000,00 e débitos estimados em R\$ 10.000.000,00, que somente podem ser pagos no regime do parcelamento ordinário (60 prestações mensais), em razão da perda do prazo de adesão ao mencionado Refis II.

4. O Tribunal de origem consignou que a operação societária controvertida (incorporação) somente havia sido efetivada em cumprimento a decisão liminar em outro writ, a qual foi posteriormente revogada diante da denegação da Segurança.

5. Considerando que a higidez da incorporação é pressuposto lógico para julgar este feito, a ausência de impugnação ao aludido fundamento no Recurso Especial atrai a incidência da Súmula 283/STF.

6. Ainda que fosse possível contornar o óbice sumular, a falta de prova pré-constituída quanto à própria validade e eficácia da incorporação fulmina a existência de direito líquido e certo à pretendida inclusão dos débitos no parcelamento, tendo em vista que o desfazimento da operação societária fez retornar a existência de duas pessoas jurídicas distintas, uma das quais (justamente a maior devedora) não efetuou a opção pelo parcelamento especial (Refis II).

7. Recurso Especial não conhecido.

(REsp 1295887/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, segunda turma, julgado em 04/09/2012, DJe 24/09/2012)

jurídica superavitária. A autoridade administrativa entendeu se tratar de simulação, tendente a deixar a dívida tributária federal impagável¹⁵⁹.

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça não julgou a questão de fundo, dado que o registro da incorporação foi efetuado perante a Junta Comercial calcado em uma decisão proferida em cognição sumária, posteriormente reformada quando proferida a sentença. O voto do Ministro relator foi, portanto, no sentido de não conhecer do recurso especial, tendo em vista que não havia comprovação de que a incorporação seria fato incontroverso (pelo contrário, havia a notícia da cassação da liminar anteriormente favorável à pretensão da recorrente):

O quadro jurídico apresentado, portanto, é de que não mais subsiste a incorporação da empresa [...], pois a recorrente não prequestionou no Tribunal de origem a eventual existência de medida judicial que a tenha restabelecido, ou ao menos suspenso a decisão que revogou a liminar.

Dessa forma, por qualquer ângulo que se queira analisar, a pretensão recursal é inviável, seja porque a fundamentação acima não foi atacada no Recurso Especial – o que atrai a incidência da Súmula 283/STF –, seja porque não há prova pré-constituída de que a incorporação é fato incontroverso – o que fulmina a existência de direito líquido e certo à inclusão de débitos de terceiros no seu pedido de parcelamento.

Sendo assim, verifica-se que mais uma vez o Superior Tribunal de Justiça não debateu a questão relativa à interpretação a ser dada ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

O quinto acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça é proveniente do julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº 42.409/RJ¹⁶⁰, publicado em 16 de outubro de 2015, julgado pela

¹⁵⁹ “O ajuizamento da demanda decorreu da negativa administrativa da autoridade impetrada, Chefe do Serviço de Orientação e Gerenciamento de Recuperação de Créditos do INSS em Belo Horizonte, baseada no entendimento de que houve simulação no ato societário [...]”

¹⁶⁰ Recurso ordinário em mandado de segurança. Constitucional. Tributário. Imposto de renda retido na fonte - irrf por ocasião do pagamento de precatório. art. 46 da lei nº 8.541/92. Incidência da alíquota aplicável ao beneficiário, cedente e credor original do precatório (pessoa física), independentemente da condição pessoal do cessionário (pessoa jurídica). Impossibilidade de cessão da

parte do crédito relativa ao IRRF. Inteligência conjunta dos arts. 43 e 123, do CTN; art. 286, do CC/2002 e art. 100, §13, DA CF/88.

1. O critério material da hipótese de incidência do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (art. 43, do CTN).

2. Como já mencionado em outra ocasião por esta Corte, "não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira.

Enquanto esta última (disponibilidade financeira) se refere à imediata 'utilidade' da renda, a segunda (disponibilidade econômica) está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros" (REsp. Nº 983.134 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008).

3. O precatório é uma carta (precatória) expedida pelo juiz da execução ao Presidente do Tribunal respectivo a fim de que, por seu intermédio, seja enviado o ofício de requisição de pagamento para a pessoa jurídica de direito público obrigada. Sendo assim, é um documento que veicula um direito de crédito líquido, certo e exigível proveniente de uma decisão judicial transitada em julgado.

Em outras palavras: o precatório veicula um direito cuja aquisição da disponibilidade econômica e jurídica já se operou com o trânsito em julgado da sentença a favor de um determinado beneficiário. Não por outro motivo que esse beneficiário pode realizar a cessão do crédito.

4. Desse modo, o momento em que nasce a obrigação tributária referente ao Imposto de Renda com a ocorrência do seu critério material da hipótese de incidência (disponibilidade econômica ou jurídica) é anterior ao pagamento do precatório (disponibilidade financeira) e essa obrigação já nasce com a sujeição passiva determinada pelo titular do direito que foi reconhecido em juízo (beneficiário), não podendo ser modificada pela cessão do crédito, por força do art. 123, do CTN: "Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

5. O pagamento efetivo do precatório é apenas a disponibilidade financeira do valor correspondente, o que seria indiferente para efeito do Imposto de Renda não fosse o disposto no art. 46 da Lei nº 8.541/92 (art. 718 do RIR/99) que elenca esse segundo momento como sendo o momento do pagamento (retenção na fonte) do referido tributo ou o critério temporal da hipótese de incidência.

6. É possível a cessão de direito de crédito veiculado em precatório (art. 100, §13, da CF/88), contudo, sua validade e eficácia submete-se às restrições impostas pela natureza da obrigação (art. 286, do CC/2002).

7. Sendo assim, o credor originário do precatório é o "beneficiário" a que alude o art. 46 da Lei nº 8.541/92 (art. 718 do RIR/99), desimportando se houve cessão anterior e a condição pessoal do cessionário para efeito da retenção na

Segunda Turma do tribunal e de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques.

Trata-se de controvérsia instaurada em virtude da cessão de um precatório. O beneficiário dos valores era pessoa física, sujeita às alíquotas progressivas cujo percentual máximo é de 27,5% porém o cessionário, pessoa jurídica, pretendia que fosse aplicada a alíquota atinente às pessoas jurídicas quando do recebimento dos valores (1,5%).

Houve discussão em torno dos conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica de renda, para fins de aplicação do artigo 43 do Código Tributário Nacional¹⁶¹. A empresa impetrante defendeu que, em se tratando de cessão de precatório, a disponibilidade econômica teria ocorrido no recebimento do preço ofertado pela cessão do crédito, ou seja, quando assinada a escritura pública de cessão de crédito. Já o STJ entendeu que “o precatório veicula um direito cuja aquisição da disponibilidade econômica e jurídica já se operou com o trânsito em julgado da sentença a favor de um determinado beneficiário” e, sendo assim, quando da cessão do precatório a relação jurídica tributária já havia se formado, com a pessoa física ocupando o pólo passivo da obrigação tributária.

fonte, até porque o credor originário (cedente) não pode ceder parte do crédito do qual não dispõe referente ao Imposto de Renda a ser retido na fonte.

8. Em relação ao preço recebido pelo credor originário no negócio de cessão do precatório, nova tributação ocorreria se tivesse havido ganho de capital por ocasião da alienação do direito, nos termos do art. 117 do RIR/99. No entanto, é sabido que essas operações se dão sempre com deságio, não havendo o que ser tributado.

9. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido.

(RMS 42.409/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 06/10/2015, DJe 16/10/2015)

¹⁶¹ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Com efeito, o voto proferido pelo Ministro relator deixou consignado que o pagamento posterior do precatório representa mera disponibilidade financeira (já tendo ocorrido anteriormente a disponibilidade jurídica), mas que possui relevância para o imposto sobre a renda apenas para fins de delimitação do momento no qual o tributo será retido.

Entendeu ainda o STJ que o pacto firmado entre o beneficiário e o cessionário não tem o condão de alterar nem o momento da incidência do imposto e muito menos a sujeição passiva, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional (“Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”).

Em momento algum o tribunal questionou a validade da cessão de crédito, asseverando que tal operação encontra-se autorizada pela legislação, particularmente pelo parágrafo 13 do artigo 100 da Constituição Federal (incluído pela EC nº 62/2009) e pelo artigo 286 do Código Civil.

Quanto ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, seu enfrentamento não ocorreu de forma direta. O voto proferido pelo Ministro relator apenas deixou consignado que aceitar a alteração de sujeito passivo através de contrato firmado por particulares poderia abrir espaço para simulações, já que seria possível admitir até mesmo a cessão de créditos para pessoas isentas ou imunes.

Saliento que, a despeito da habilitação do cessionário nos autos da execução para o recebimento do crédito, não é possível desconsiderar a relação jurídica original em que figura no polo ativo da execução o beneficiário primeiro do crédito objeto de sentença transitada em julgado, cedente, sob pena de permitir situações absurdas como, por exemplo, a cessão do crédito a terceiro isento ou imune, para fins de não pagamento do tributo em questão, subvertendo-se a sistemática de arrecadação do Estado e, até mesmo, possibilitando eventuais fraudes, abuso das formas e elusões fiscais que devem ser evitadas. A este respeito, rememoro o disposto no art. 116, parágrafo único, do CTN: [...]

Percebe-se, da leitura do trecho do acórdão transcrito acima, que a intenção do julgador foi impedir que cessões de crédito simuladas fossem efetuadas com o intuito de frustrar a tributação, e não impedir as cessões de crédito de precatórios (já que, conforme mencionado nas linhas acima, o voto foi proferido pela legalidade da cessão de créditos de precatório).

Ou seja, o acórdão em questão não analisou a questão de fato sob a ótica do parágrafo único do artigo 116 do CTN, sendo mais uma vez desnecessária a menção ao dispositivo no texto do acórdão. Porém, apesar de o STJ não ter proferido juízo de valor acerca do já citado artigo do Código Tributário Nacional, é inegável que mais uma vez o tribunal associou a redação do dispositivo à simulação.

Conforme se depreende da análise efetuada através dos planos semióticos, a sintaxe, a semântica e a pragmática se completam e auxiliam o intérprete a identificar a proposição normativa a partir do enunciado prescritivo submetido a exame. Passa-se no próximo tópico ao arremate de toda a construção aqui efetuada.

4.3 A NORMA ANTISSIMULAÇÃO FISCAL BRASILEIRA – OPÇÃO POR UMA NORMA GERAL ANTISSIMULAÇÃO E SUA (DES)NECESSIDADE

Como relatado, o objetivo da presente pesquisa é identificar a proposição contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, alcunhado de “norma antielisão fiscal”. Para tanto, outros institutos e dispositivos foram analisados pois, conforme assinala Paulo de Barros Carvalho, uma norma jurídica pode ser construída a partir de mais de um dispositivo, inclusive de diferentes textos de direito positivo:

Isso não quer dizer que seja impossível elaborar, a partir da redação de um único artigo de qualquer documento jurídico-positivo, uma norma na plenitude de sua inteireza lógica. Porém, não é frequente que o intérprete venha a fazê-lo. Ao travar contacto com a materialidade física do texto legislado, sabe ele, perfeitamente, que pode ter de percorrer longo caminho, em termos de integração do sistema, de modo que, na maioria dos casos, sairá à busca de outros enunciados, muitas vezes em diplomas bem diferentes daquele que examina, tudo para montar uma única regra do conjunto, obtendo, então, a plena esquematização formal da

mensagem positivada. (CARVALHO, 2010, p. 41)

Assim, da consideração do direito como um sistema que deve ser interpretado como um todo e não atomicamente e, ainda, da utilização da semiótica neste processo de construção de sentido da norma, conclui-se que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário nacional é o ponto de partida para não uma norma geral antielisão fiscal mas, sim, uma norma geral antissimulação.

Em um primeiro momento, é fundamental que se deixe de adotar a alcunha “norma geral antielisão” ou “norma antielisão” pois a elisão fiscal (elisão tributária, economia de tributos) não é conduta vedada no ordenamento jurídico. Seria inapropriado, em termos semânticos, utilizar tal expressão.

Quando do início deste trabalho, a hipótese era a de que existe mais de uma norma antielisão fiscal no direito positivo brasileiro. Porém, após a finalização do estudo, a conclusão é outra: uma análise semiótica através de seus planos da sintaxe, semântica e pragmática permite verificar que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (combinado com outros dispositivos legais analisados no decorrer do estudo) autoriza uma e apenas uma interpretação: a proposição contida no enunciado é a de uma norma geral antissimulação.

A propósito do tema, Alberto Xavier esclarece que, na verdade, o termo “norma geral antielisão” foi importado do tratamento dado à matéria pelo direito português:

A diferença entre uma cláusula “anti-simulação” e “antielisão” resulta claramente da comparação entre a redação do novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (*cláusula anti-simulação*) com o art. 38, nº 2 da Lei Geral Tributária portuguesa (*cláusula antielisão*) e que reza assim: “são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação

recai sobre estes últimos. (XAVIER, 2001, p. 52)¹⁶²

Da análise das legislações dos países que adotaram as cláusulas gerais antielisão fiscal, o autor enumerou três requisitos necessários para a sua identificação e então possibilidade da aplicação dos comandos contidos nas cláusulas gerais antielisivas correspondentes.

Quanto ao primeiro requisito, consiste na existência de opções para a realização do ato pelo particular. O autor exemplifica com uma situação na qual uma pessoa deseja firmar contrato de mútuo com outra, operação para a qual há a incidência de um determinado tributo. Verificando que a compra e venda de ações não é hipótese de incidência de referido tributo, as partes optam por realizar a compra e venda destas ações, pelo exato preço que seria entregue no contrato de mútuo, com a promessa de recompra destas ações em tempo futuro pelo valor dos juros incidentes na operação. (XAVIER, 2001, p. 90)

Neste caso, o que a cláusula geral antielisão prevê é que a administração tributária pode declarar este ato como ineficaz ou inoponível, com a possibilidade de aplicação, por analogia, da norma tributária que incidiria na operação de mútuo. Para fins de direito privado, o negócio jurídico continua a ser válido e eficaz porém, para fins de tributação, esta opção pela compra e venda de ações não teria efeitos fiscais.

No que concerne ao segundo requisito, estaria relacionado à existência, no negócio efetuado pelas partes, de um “caráter inusual, insólito, anômalo ou atípico” (XAVIER, 2001, p. 92). Trata-se, na visão de Alberto Xavier, do instituto do “abuso de forma”, de origem alemã e que, destaca, não se confunde com o “abuso de direito”, este de matriz francesa. Sobre a diferenciação destes dois institutos, explica o autor:

O conceito de “abuso de formas”, tal como surgiu no direito alemão, não se refere ao instituto do abuso de direito, de raiz francesa, mas ao

¹⁶² Em sentido semelhante, Luciano Alaor Bogo conclui: “Portanto, o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, constitui norma anti-simulação, combatendo especificamente as hipóteses de simulação relativa que tenha objetivo de excluir ou reduzir a tributação, inserindo-se, portanto, no campo da evasão tributária” (BOGO, 2006, p. 248) e Sasha Calmon Navarro Coelho assinala: “No Direito brasileiro não há lugar para normas gerais antielisivas ante o rigor da Constituição. Há cabimento para normas anti-simulatórias como presunções juris tantum, específicas, legisladas.” (COELHO, 2006, p. 61)

fenômeno que ocorre quando se utiliza um tipo ou modelo negocial (denominado impropriamente “forma”), não para realizar a sua causa-função típica, mas para atingir fins que não se harmonizam com aquela causa (como sucede nos negócios indiretos) ou quando a causa-função típica é um meio que excede aos fins a que as partes visam (como sucede nos negócios fiduciários). (XAVIER, 2001, p. 93)

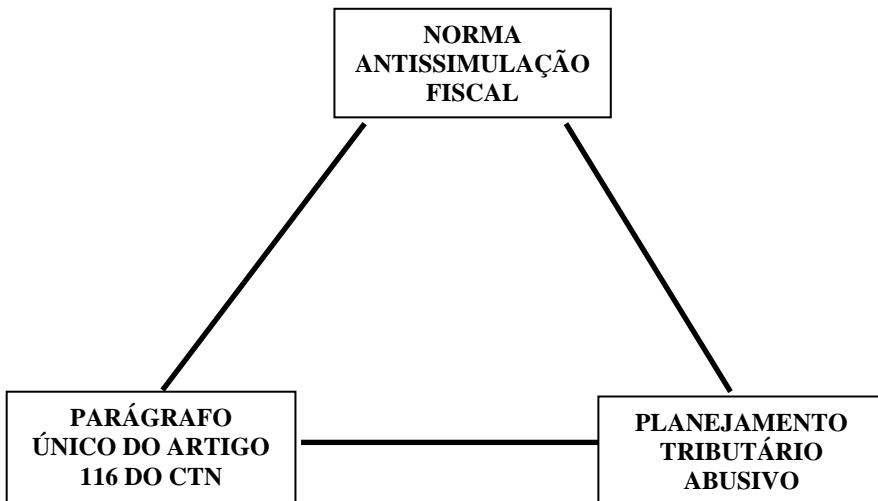
O terceiro ponto comum a todas as cláusulas antielisão fiscal seria então o fim elisivo. Haveria a necessidade de analisar a conduta do sujeito passivo e, identificando-se a sua intenção ou não de praticar a elisão fiscal, aplicar a cláusula antielisão, tributando referido ato ou negócio por analogia. Trata-se de elemento com grande grau de subjetividade. Conforme salienta Alberto Xavier, “as cláusulas antielisivas acabam, pois, por se tornar em instrumentos de *tributação sancionatória de atos hipotéticos* com base no *estado de espírito* do contribuinte” (XAVIER, 2001, p. 97).

Não se tem no direito positivo brasileiro (ainda) uma norma geral antielisão fiscal. O verdadeiro sentido do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é o de uma norma geral antissimulação. “Geral” pois se trata de uma previsão genérica, aplicável a todo e qualquer tributo (equiparável, por assim dizer, às *general anti-avoidance rules*).

Sintaticamente, a norma geral antielisão fiscal possui a seguinte estrutura:

SE realizado ato ou negócio jurídico dissimulado, com o intuito de afastar a tributação ou diminuir o montante do tributo devido, DEVE SER a obrigatoriedade de desconsideração deste ato ou negócio jurídico pela autoridade administrativa, observando os procedimentos atinentes ao lançamento tributário, sendo desnecessária lei ordinária regulamentando procedimento especial para tal.

Pode ser ilustrada, utilizando-se a semiótica, da forma a seguir:



E as normas jurídicas correlatas determinam:

SE desconsiderado o ato ou negócio jurídico dissimulado, com o intuito de afastar a tributação ou diminuir o montante do tributo devido, DEVE SER a proibição de tributação por analogia.

SE desconsiderado o ato ou negócio jurídico dissimulado, com o intuito de afastar a tributação ou diminuir o montante do tributo devido, DEVE SER a obrigatoriedade de constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa, tributando o ato ou negócio jurídico efetivamente realizado, efetuando-se a correta subsunção do fato às hipóteses de incidência tributária existentes em conformidade com o princípio da legalidade.

Semanticamente, na norma geral antissimulação tributária, “dissimular” ou “dissimulado” deve ser entendido como o ato ou efeito de realizar negócio jurídico, ainda que aparentemente legal, com o intuito de ocultar ato ou negócio jurídico efetivamente realizado, diminuindo o montante do tributo devido ou suprimindo a tributação.

Pragmaticamente, o Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado no sentido de associar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional a casos de simulação.

Portanto, identificada a simulação, a autoridade administrativa deve declarar a ineficácia do ato simulado (ostensivo) e submeter à tributação o ato oculto:

Declarada a ineficácia do ato simulado, rasgado o véu do artifício enganatório, o ato dissimulado aparece a plena luz, produzindo os seus efeitos tributários típicos, como se nunca tivesse sido envolto pelo manto acobertador do ato enganoso. (XAVIER, 2001, p. 69)

Segundo Cesar Guimarães Pereira, existe certa discussão acerca da possibilidade ou não de desconsideração, pela administração, dos atos praticados pelo sujeito passivo. Segundo o autor, defendendo a possibilidade de a própria administração tributária reconhecer a simulação, desconsiderar os atos e efetuar a tributação estariam nomes de peso, como Amílcar de Araújo Falcão, Hector Villegas e Geraldo Ataliba. Em sentido contrário, no entendimento de que a simulação há que ser reconhecida judicialmente, mais nomes de peso, como Rubens Gomes de Sousa, Sampaio Dória e Pontes de Miranda. (PEREIRA, 2001, p. 220/221)

Não restam dúvidas: a administração tributária pode e deve desconsiderar o ato ou negócio jurídico simulado, submetendo à tributação o ato ou negócio jurídico oculto, conforme expressamente autorizado (e determinado) pelos artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional.

O presente estudo permitiu verificar que é equivocada a tese de que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional necessita de regulamentação para ser aplicado. Efetuando uma análise semiótica do referido dispositivo, construiu-se a norma geral antissimulação tributária, identificando a proposição contida no enunciado prescritivo. O percurso gerador de sentido dessa norma geral antissimulação percorreu os planos semióticos da sintaxe, na qual foi estruturado o juízo hipotético condicional; semântica, cuidando-se especialmente em identificar o conteúdo semântico da palavra “dissimular” de modo que não fosse confundida com outros institutos correlatos ou não e, por fim, o plano pragmático, no qual foi possível verificar que o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo exatamente no sentido da possibilidade de desconsideração, pela autoridade administrativa, dos atos ou negócios jurídicos simulados, procedendo à tributação do ato ou negócio jurídico oculto.

A semiose da vedação da simulação na esfera tributária ainda percorrerá longo caminho, já que a pragmática é um elemento deste processo de semiose que necessita do uso dos vocábulos pelos

intérpretes. São providenciais, neste ponto, as palavras de Lucia Santaella:

[...] Em outras palavras, o futuro irá dizendo que as interpretações atuais são apenas signos-interpretantes parciais, cuja tendência (se essas investigações não forem interrompidas, é claro) é gerar outros signos interpretantes e assim por diante. Em síntese, a ação que é própria ao signo é a de crescer. [...]" (SANTAELLA, 2000, p. 19)

É possível que nos próximos anos (ou meses, ou dias, ou décadas) a legislação passe a enumerar genericamente outras situações nas quais a autoridade administrativa poderá desconsiderar os atos praticados pelo sujeito passivo com o objetivo de economizar tributos. Por ora, a realidade que se apresenta são as situações de desconsideração previstas para cada tributo (as normas específicas, *tailor made*, nas quais determinadas condutas rechaçadas passam a integrar o tipo tributário, pois não são queridas pelo ordenamento) e a aqui apresentada norma geral antissimulação.

CONCLUSÕES

Através da promulgação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, foi adicionado o parágrafo único ao artigo 116 do Código tributário Nacional, com a seguinte redação: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

A inserção de referido dispositivo reavivou uma discussão sobre os limites da autonomia da vontade dos sujeitos passivos das obrigações tributárias, uma vez que a partir da aparente inovação legislativa a autoridade administrativa estaria autorizada a desconsiderar os atos e negócios jurídicos realizados com a intenção de minorar ou afastar a incidência de tributos. Num primeiro momento, a inserção do parágrafo único pareceu ser a solução para as freqüentes práticas de elisão e evasão fiscal perpetradas pelos contribuintes.

Em que pese a prática do planejamento tributário (conduta perpetrada pelo sujeito passivo da obrigação tributária tendente a economizar tributos) ser bastante antiga, fato é que com o aperfeiçoamento dos estudos as técnicas adotadas pelos contribuintes têm se mostrado cada vez mais ousadas e, muitas vezes, indesejáveis por serem moralmente ou legalmente reprováveis. Aquelas que são legalmente reprováveis podem ser prontamente afastadas pela autoridade administrativa, pois as normas antielisão “tailor made” acompanham os atos usualmente praticados pelos sujeitos passivos, positivando-os e prevendo a sua desconsideração e tratamento diferenciado. Todavia, o problema reside nas situações que ainda não estão positivadas, deixando um largo espaço de subjetividade para a autoridade administrativa.

Nesse panorama, entende-se que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não trouxe a possibilidade de se extrair do sistema de direito positivo uma “norma geral antielisão fiscal” como foi alcunhado o dispositivo. Uma norma geral antielisão, no Brasil, colidiria com a vedação da tributação por analogia prevista no artigo 108 do Código Tributário Nacional.

As normas, como representam a construção de juízo hipotético condicional, podem ser formadas a partir do contato do ser cognoscente com mais de um texto de direito positivo, independentemente do diploma legislativo (Código Civil, Código Tributário Nacional,

Constituição Federal, leis esparsas). Por este motivo, entende-se que o juízo hipotético-condicional desta norma parte do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional mas não leva em consideração unicamente este dispositivo.

Esta atividade de conferir sentido à norma pode ser um pouco mais complexa do que aparenta. Com efeito, os textos de direito positivo são apenas marcas de tinta no papel, são signos utilizados para a formação do enunciado que, tomado como palavras atômicas, nada diz. É imprescindível, portanto, a adoção de um método para a construção do sentido da norma, para que só assim seja possível chegar-se à proposição.

Neste caminho, o intérprete encontra barreiras na formulação da proposição. Estas barreiras se devem ao fato de que o direito é linguagem, e esta se utiliza de signos para transmitir as suas mensagens, que são os comandos normativos necessários à regulação das condutas humanas em sociedade. Ambiguidade e vaguidade são apenas alguns destes obstáculos enfrentados na construção do sentido da norma.

O estudo empreendido buscou demonstrar que a dificuldade de conferir sentido ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é afastada com o emprego da semiótica no campo do direito.

A semiótica pode ser entendida como a teoria geral dos signos e foi sistematizada por Charles Sanders Peirce. O autor se preocupou em delimitar o campo de atuação da semiótica, como teoria geral dos signos e do processo relativo a como um signo significa algo para o intérprete (seja este intérprete humano ou não). Campo de atuação bem mais genérico do que o da semiologia, que volta-se ao estudo da linguagem verbal.

Viu-se que coube a Charles Morris a tarefa de subdividir a semiótica em três planos ou campos: sintático, semântico e pragmático. São estes os planos que serviram de base para a construção de sentido de uma norma antissimulação tributária e não de uma norma geral antielisão fiscal.

Com relação à sintaxe, a semiótica auxilia tendo em vista que é este plano que estabelece a relação dos signos entre si, estabelecendo uma relação de implicação. Concluiu-se que uma análise conjunta do parágrafo único do artigo 116 do CTN com os artigos 142 e 149 do CTN, artigo 108, inciso I e parágrafo primeiro do Código Tributário Nacional e artigo 150, inciso I da Constituição Federal permite chegar inicialmente a um conjunto de três juízos hipotético-condicionais: (i) SE realizado ato ou negócio jurídico dissimulado, com o intuito de afastar a tributação ou diminuir o montante do tributo devido, DEVE SER a

obrigatoriedade de desconsideração deste ato ou negócio jurídico pela autoridade administrativa, observando os procedimentos atinentes ao lançamento tributário, sendo desnecessária lei ordinária regulamentando procedimento especial para tal; (ii) SE desconsiderado o ato ou negócio jurídico dissimulado, com o intuito de afastar a tributação ou diminuir o montante do tributo devido, DEVE SER a proibição de tributação por analogia e (iii) SE desconsiderado o ato ou negócio jurídico dissimulado, com o intuito de afastar a tributação ou diminuir o montante do tributo devido, DEVE SER a obrigatoriedade de constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa, tributando o ato ou negócio jurídico efetivamente realizado, efetuandose a correta subsunção do fato às hipóteses de incidência tributária existentes em conformidade com o princípio da legalidade.

Após esta primeira etapa, a semântica se encarrega de preencher de significado os vocábulos empregados. Verificou-se, nesta análise, que a norma construída a partir (mas não somente) do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não pode ser chamada de norma geral antielisão fiscal, porque elisão fiscal é a expressão utilizada para nomear as condutas legais perpetradas pelo sujeito passivo com o objetivo de pagar menos tributos, não sendo, portanto, ilegal. Concluiu-se que, em virtude de uma análise do texto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e do artigo 167 do Código Civil que o objetivo do dispositivo estudado é o de vedar única e exclusivamente a simulação e a dissimulação. Por este motivo, trata-se de uma norma antissimulação tributária e não de uma norma geral antielisão fiscal.

A última etapa da construção do sentido da norma antissimulação tributária passou pelo plano pragmático, que envolveu a análise de todos os precedentes do Superior Tribunal de Justiça indexados com o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Constatou-se que, nas poucas vezes que foi analisado o mérito das discussões (foram encontrados apenas sete acórdãos), o tribunal associou a aplicação dos dispositivos a casos de simulação, demonstrando que a sintaxe, a semântica e a pragmática se completam.

No início da pesquisa, uma das hipóteses levantadas era a de que haveria mais de uma “norma antielisão fiscal”, o que inclusive justificou a análise de vários outros textos de direito positivo, não apenas o artigo 167 do Código Civil. Porém, após a finalização do estudo a conclusão é outra: o processo de construção de sentido da norma que tem como ponto de partida o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, baseado nos planos semióticos da sintaxe, da semântica e da pragmática permite extrair uma única norma que autoriza a

desconsideração de atos praticados com simulação (as duas outras normas encontradas são normas de apoio, voltadas a momento posterior à desconsideração). A pesquisa também permitiu a conclusão de que a inserção do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional era desnecessária, já que a desconsideração dos atos simulados e dissimulados praticados pelo sujeito passivo com o objetivo de afastar a tributação ou diminuí-la já estava autorizada pelos artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional.

Não se descarta a possibilidade de, futuramente, a legislação passar a enumerar outras situações nas quais a autoridade administrativa possa desconsiderar os atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária com o intuito de pagar menos tributo. Todavia, no atual panorama legislativo e por uma análise semiótica, concluiu-se que com fundamento no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional a autoridade administrativa apenas está autorizada a desconsiderar atos praticados com simulação e dissimulação.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- AMARAL, Gilberto Luiz do, OLENIKE, João Eloi e AMARAL, Letícia Mary Fernandes (Coord.). **Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013**. São Paulo, 2013. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>
- AMARAL, Gilberto Luiz do, OLENIKE, João Eloi, AMARAL, Letícia Mary Fernandes e YAZBEK, Cristiano Lisboa (Coord.). **Dias trabalhados para pagar tributos – 2014**. São Paulo, 2014. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1691/ESTUDODIATRABALHADOSEDICAO2014ATUALIZADO.pdf>
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BAPTISTA, Fernando Pavan. **O Tractatus e a Teoria Pura do Direito – Uma análise semiótica comparativa entre o Círculo e a Escola de Viena**. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2004.
- BARTHES, Roland. **Elements of semiology**. New York: Hill and Wang, 1977.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5.ed.

São Paulo: Noeses, 2010.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Linguagem jurídica**. 3.ed. rev. e aument. São Paulo: Saraiva, 2008.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 4.ed. Trad. por Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2008.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: ilicitude e abuso do direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRAIDA, Celso R. **Filosofia e Linguagem**. 1.ed. Florianópolis: Rocca Brayde, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 27 de dezembro de 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598**, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2016.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.341**, de 29 de junho de 1987. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos de determinar o lucro real, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2341.htm>. Acesso em: 22 de março de 2016.

BRASIL. **Lei nº 3.071**, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em: 24 de outubro de 2013.

BRASIL. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2016.

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: 13 de março de 2013.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 14 de outubro de 2015.

BRASIL. **Lei nº 7.450**, de 23 de dezembro de 1985. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7450.htm>. Acesso em: 14 de outubro de 2015.

BRASIL. **Lei nº 7.713**, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em: 24 de novembro de 2015.

BRASIL. **Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 27 de janeiro de 2016.

BRASIL. **Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 25 de janeiro de 2016.

BRASIL. **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 18 de abril de 2016.

BRASIL. **Lei nº 9.311**, de 24 de outubro de 1996. Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9311.htm>. Acesso em: 8 de março de 2016.

BRASIL. **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: 28 de setembro de 2012.

BRASIL. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 24 de janeiro de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104**, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 12 de outubro de 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 6 de dezembro de 2015.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66**, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do

Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptdão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>.

Acesso em: 13 de novembro de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 15.166/BA**. Administrativo. Recurso ordinário em mandado de segurança. Licitação. Sanção de inidoneidade para licitar. Extensão de efeitos à sociedade com o mesmo objeto social, mesmos sócios e mesmo endereço. Fraude à lei e abuso de forma. Desconsideração da personalidade jurídica na esfera administrativa. Possibilidade. Princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos. Recorrente: G e G Móveis Máquinas e Equipamentos Ltda. Recorrido: Secretário de Administração do Estado da Bahia. Relator: Ministro Castro Meira. Julgamento em: 07 de agosto de 2003. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em: 20 de outubro de 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 42.409/RJ**. Recurso ordinário em mandado de segurança. Constitucional. Tributário. Imposto de renda retido na fonte - IRRF por ocasião do pagamento de precatório. Art. 46 da lei nº 8.541/92. Incidência da alíquota aplicável ao beneficiário, cedente e credor original do precatório (pessoa física), independentemente da condição pessoal do cessionário (pessoa jurídica). Impossibilidade de cessão da parte do crédito relativa ao IRRF. Inteligência conjunta dos arts. 43 e 123, do CTN; art. 286, do cc/2002 e ART. 100, §13, DA CF/88. Recorrente: Inepar S/A Indústria e Construções. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em: 06 de outubro de 2005. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 de maio de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 887.385/RJ**. Tributário. ISS. Prestação de serviços médicos mediante convênios. Fato gerador. Momento da ocorrência. Peculiaridades. Apresentação e aprovação das contas pelo prestador à empresa administradora do plano de saúde. Recurso improvido. Recorrente:

Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Clínica Médica Clinicare Ltda. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Julgado em: 14 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 981.108/SP**. Recurso especial. Tributário. Adicional ao frete para renovação da marinha mercante - AFRMM. Decreto-lei 2.404/87 (alíquota de 50% na navegação de longo curso). Medida provisória 158/90 (redução da alíquota para 25%). Fato jurídico ensejador da tributação (entrada da mercadoria no porto de descarga). Aplicação imediata da legislação tributária aos fatos geradores futuros. Artigo 105 c/c 116, do ctn. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: M Cassab Comércio e Indústria Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 15 de junho de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 24 de maio de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.107.518/SC**. Tributário – compensação de prejuízos fiscais – sucessão de pessoas jurídicas - incorporação e fusão - vedação - art. 33 do decreto-lei 2.341/87 - validade - acórdão - omissão: NÃO-OCORRÊNCIA. Recorrente: Companhia Hering. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministra Eliana Calmon. Julgado em: 06 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 24 de maio de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.111.234/PR**. Tributário - serviços bancários - ISS - lista de serviços - taxatividade - interpretação extensiva. Recorrente: Banco do Brasil. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministra Eliana Calmon. Julgado em: 23 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.237.340/PR**. Processual civil e tributário. Incorporação societária. Transferência de recursos financeiros. CPMF. Incidência. Recorrente: Tim Sul S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgado em: 13 de março de 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 14 de maio de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº**

1.295.887/MG. Processual civil e tributário. Refis II. Inclusão de débitos de empresa incorporada. Indeferimento administrativo, sob o argumento de que a "incorporação às avessas", no caso concreto, constituiu artifício que visava fraudar (art. 116, parágrafo único, do CTN) a possibilidade de recuperação do crédito tributário. Incorporação realizada por determinação judicial posteriormente revogada. Fundamento Inatacado. SÚMULA 283/STF. Recorrente: Blyde Comercial Ltda.. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgado em: 04 de setembro de 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 26 de maio de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 7.** A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. Publicada em: 03 de julho de 1990. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf>. Acesso em: 12 de abril de 2015.

CARNAP, Rudolf. The Elimination of Metaphysics Through Logical Analysis of Language. In SARKAR, Sahotra (Org). **Logical empiricism at its peak: Schlick, Carnap, and Neurath. Science and philosophy in the twentieth century.** Vol. 2. Nova Iorque: Garland Publishing Inc., 1996, p. 60-81.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico.** São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário, linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Livre iniciativa no direito tributário brasileiro: análise do artigo 116 do Código Tributário Nacional.** 2011.

Disponível em <http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/livre_iniciativa.pdf> acesso

em 15 de outubro de 2012.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 3.ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à filosofia**. 13.ed. São Paulo: Ática, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento fiscal: teoria e prática, 2º volume**. São Paulo: Dialética, 1998, p.161-175.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 1.ed. 2.tir. São Paulo: Saraiva, 2009.

COUTO, Hildo Honório do. **Uma introdução à semiótica**. Rio de Janeiro: Editora Presença, 1983.

DANESI, Marcel. **Messages, Signs, and Meanings: A Basic Textbook in Semiotics and Communication**. 3.ed. Toronto: University of Toronto, 2004.

DEBOISSY, Florence. **La simulation em droit fiscal**. Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, E.J.A, 1997.

DÓRIA, Antonio R. S. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2.ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ECO, Humberto. **Tratado geral de semiótica**. Trad. Antônio de Pádua Danesi e Gilson Cesar Cardoso de Souza. 5.ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 2014.

_____. **O signo**. Trad. Maria de Fátima Marinho. Lisboa: Presença, 1990.

_____. **Semiótica e filosofia da linguagem**. Trad. Mariarosaria

Fabris e José Luiz Fiorin. São Paulo: Ática, 1991.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FREGÉ, Gottlob. **Lógica e filosofia da linguagem**. Trad. Paulo Alcoforado. 2.ed. rev. e amp. São Paulo: Edusp, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. Brasília, ano I, número I, jan./jun. 2011, p. 9-18.

_____. **Planejamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e ilicitude. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento fiscal: teoria e prática, 2º volume**. São Paulo: Dialética, 1998, p.147-158.

HABERMAS, Jürgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Trad. Guido A. de Almeida. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989.

_____. **Pensamento pós-metafísico**. Coimbra: Almedina, 2004.

HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

HÉNAULT, Anne. **História concisa da semiótica**. Trad. Marcos

Marcionilo. São Paulo: Parábola Editorial, 2006.

HJELMSLEV, Louis. **Prolegômenos a uma teoria da linguagem.** Trad. J. Teixeira Coelho Netto. 2.ed. São Paulo: Perspectiva, 2013.

HUSSERL, Edmund. **Investigações lógicas – Sexta investigação. Elementos de uma elucidação fenomenológica do conhecimento.** São Paulo: Nova Cultural, 2005.

KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura.** São Paulo: Martin Claret, 2002.

KINCHESCKI, Cristiano. A formação da matriz tributária brasileira. In GASSEN, Valcir (Org.) **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário.** 1.ed. Brasília: Consulex, 2012, p. 113-147.

KRISTEVA, Julia. **Introdução à semanálise.** Trad. Lúcia Helena França. São Paulo: Perspectiva, 1974.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à teoria dos sistemas.** Trad. Ana Cristina Arantes Nasser. Petrópolis: Vozes, 2009.

MADEIRA, Ricardo Baptista. **Linguagem, semiótica e comunicação.** 2.ed. São Paulo: Plêiade, 1995.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva – completabilidade e sistema tributário.** São Paulo: Noeses, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI, ICMS, ISS e planejamento fiscal. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento fiscal: teoria e prática, 2º volume.** São Paulo: Dialética, 1998, p. 71-83.

MENDES, Antônio Celso. **Dimensões conceituais do Direito.** 2.ed. Curitiba: Editora Champagnat, 2008.

MÍLOVIC, Miroslav. Filosofia transcendental: Kant e a ciência natural. In **Filosofia e Conhecimento: das formas platônicas ao naturalismo.** Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003, p. 183-201.

MORAES, José Diniz. **Curso de Semiótica Jurídica - A Teoria da**

Linguagem e o Direito - Nova via de acesso ao mundo jurídico!

Apostila. Natal, 2012. Disponível em

<http://bibliotecaprt21.files.wordpress.com/2012/10/apostila-curso-de-semic3b3tica-jurc3addicadiniz-de-moraes1.pdf>

MORRIS, Charles W. **Fundamentos da teoria dos signos**. Trad. Milton José Pinto. São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1976.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NIGRO, Rachel. A virada lingüístico-pragmática e o pós-positivismo. In **Revista Direito, Estado e Sociedade**. n.34; jan/jun 2009, p. 170 a 211. Disponível em http://direitoestadosociedade.jur.puc-rio.br/media/nigro_direito34.pdf acesso em 10 de fevereiro de 2016.

NOGUEIRA, Roberto Wagner de Lima. Limites éticos e jurídicos ao planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3.ed. São Paulo: Edições Loyola, 2006.

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica e filosofia**. Trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Cultrix, 1972.

_____. **Semiótica**. Trad. José Teixeira Coelho Neto. 4.ed. São Paulo: Perspectiva, 2010.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. Parágrafo único do artigo 116 do CTN e a norma antielisão. In: ANAN JUNIOR, Pedro (Coord.). **Planejamento fiscal: aspectos teóricos e práticos. Vol. 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PESSANHA, José Américo Motta. Platão e as idéias. In REZENDE, Antonio (Org). **Curso de Filosofia**. 11.ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2002, p. 51-68.

PLATÃO. **Crátilo: Ou sobre a correção dos nomes**. Trad. por Celso de Oliveira Vieira. São Paulo: Pia Sociedade de São Paulo – Editora Paulus, 2015.

QUEIROZ, Luís César Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A elisão fiscal na era dos valores. In **Revista tributária e de finanças públicas**. Ano 10, nº 44, maio-junho de 2002. São Paulo: Revista dos Tribunais.

_____. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROHDEN, Valerio. O criticismo kantiano. In REZENDE, Antonio (Org). **Curso de Filosofia**. 11.ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2002, p. 127-143.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

SANTAELLA, Lucia. **A teoria geral dos signos – como as linguagens significam as coisas**. São Paulo: Editora Guazzelli, 2000.

_____. **A teoria geral dos signos – semiose e autogeração**. São Paulo: Pioneira, 2000.

SANTA CATARINA (Estado). **Lei nº 13.136**, de 25 de novembro de 2004. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/leis/2004/Lei_04_13136.htm>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade do Direito. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1-36.

_____. **Lançamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SÃO JOSÉ (Município). **Lei Complementar nº 21**, de 26 de dezembro de 2005. Revoga a Lei nº 1.427, de 22 de dezembro de 1981, e suas alterações e institui o Código Tributário do Município de São José, Estado de Santa Catarina e dá outras providências. Disponível em <<http://www.legislador.com.br/legisladorweb.asp?WCI=LeiTexto&ID=19&inEspecieLei=2&nrLei=21&aaLei=2005&dsVerbete>>. Acesso em 15 de fevereiro de 2016.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de lingüística geral**. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 2006.

SEARLE, John R. **Expressão e significado: estudos da teoria dos atos da fala**. Trad. Ana Cecília G. A. de Camargo e Ana Luiza Marcondes Garcia. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

SIMON, Henrique Smidt. **Direito, hermenêutica e filosofia da linguagem – o problema do decisionismo em Hans Kelsen e Herbert Hart**. Belo Horizonte: Argumentvm, 2006.

SOUZA, Hamilton Dias de e FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 146, nov/2007, p. 61-84.

TELES, Antônio Xavier. **Introdução ao Estudo de Filosofia**. 33.ed. São Paulo: Ática, 1999.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

VIANNA, José Ricardo Alvarez. **Considerações iniciais sobre semiótica jurídica**. Revista CEJ, Brasília, Ano XIV, n. 51, out/dez.

2010, p. 115-124.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus lógico-philosophicus**. São Paulo: Edusp, 1994.

_____. **Investigações filosóficas**. Trad. José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999.