

Imposto sobre a renda e planejamento tributário



 tema do planejamento tributário, assunto bastante atual, tem sido objeto de intensos debates nos últimos anos em nossos tribunais administrativos, o que significa que, futuramente, esse tema será debatido também no poder judiciário. Em se tratando do tema planejamento tributário e imposto sobre a renda, a primeira questão que surge é por que colocar sob foco esse imposto e, em segundo lugar, se planejamento tributário é algo que cabe e deveria ser consignado em relação a qualquer tema do direito tributário, qualquer tributo existente no nosso ordenamento jurídico.

Na realidade, por algumas razões, a complexidade da base de cálculo do imposto sobre a renda faz com que haja uma perspectiva mais ampla de estruturação de planejamento tributário em torno desse tributo.

Cabe planejamento tributário no ISS, ICMS, IPI, em todos

os tributos. No entanto, no imposto sobre a renda, as oportunidades, as alternativas de estruturação de planejamento tributário são mais efetivas.

Questão muito recorrente nesse tema é a compensação de prejuízos: há uma empresa de um mesmo grupo que é lucrativa, uma outra deficitária e, dentro dessa perspectiva, surge a hipótese de planejamento para a compensação de prejuízos acumulados.

Outra discussão acerca do planejamento tributário diz respeito à regra de dedutibilidade dos ágios na apuração da base de cálculo sobre a renda visando estimular as privatizações, regra essa que vem produzindo efeitos jurídicos relevantes, desde o governo Fernando Henrique.

Por exemplo: alguém compra uma empresa pagando um valor maior do que aquele que consta no seu balanço, no seu patrimônio líquido, pagando um diferencial de preço a título de ágio. Em tese, esse diferencial será tributado pelo detentor daquela participação. Em contrapartida, esse mesmo diferencial será dedutível, em certas circunstâncias, na pessoa jurídica do adquirente.

Outra questão diz respeito aos paraísos fiscais. Muitas estruturas de negócios internacionais, aquisições de empresas, fusões de empresas, têm um passo relevante dentro de um paraíso fiscal e, portanto, uma oportunidade grande para a redução de carga tributária. Isso vem sendo questionado fortemente nos Conselhos Administrativos.

Em artigo recente publicado no jornal *Valor Econômico*, o professor Ives Gandra da Silva Martins questionava a tendência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de não se admitir que uma atividade intelectual possa ser objeto de estruturação, por intermédio de uma pessoa jurídica, sem que se configure a intenção de se pagar menos tributo.

Enfim, exemplos não faltam de situações no âmbito do imposto sobre a renda que dão ensejo à discussão em torno do tema planejamento tributário. Essas situações, em parte, decorrem da complexidade da base de cálculo, referida há pouco e, de outra parte, da própria decisão do legislador de exigir imposto sobre a renda em diferentes medidas para situações que são relativamente próximas.



Exemplificando: se uma participação societária numa pessoa jurídica é vendida, grosso modo, paga-se imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro, à razão de 34% sobre o ganho de capital, ou sobre o lucro apurado na apuração. Se essa mesma operação for feita por meio de uma pessoa física, a tributação cai para 15%.

Essa distinção foi promovida pelo legislador e, evidentemente, ao assim promovê-la, ele incentiva, fomenta ou ainda admite a possibilidade de que alguém que queira pagar menos possa estruturar essa operação por intermédio de uma pessoa física e não jurídica.

O que se pretende enfrentar aqui são os chamados limites para o planejamento tributário, expressão hoje tão colocada e desgastada. Segundo o ex-secretário da Receita Federal Everardo Maciel, essa expressão precisa mudar porque está fulminada. Basta chamar de “planejamento tributário”, pelo menos administrativamente, e a chance de insucesso para quem o fez torna-se muito grande.

Será que o contribuinte não pode planejar suas ações no sentido de pagar tributos da forma menos onerosa possível? Será que o Fisco não planeja suas ações? Será que o Fisco, isonomicamente falando, só irá fiscalizar um contribuinte, um CNPJ, depois de ter fiscalizado todos os demais?

Há dez anos, isso demandaria pelo menos 83 anos. Hoje, obviamente, o tempo será maior.

Quando se criam as delegacias do contribuinte, o Fisco está planejando suas ações. Interessa examinar de perto aqueles que arrecadam mais e não perder tempo com quem arrecada pouco, paga pouco tributo. Em que limites o contribuinte pode fazer o mesmo?

Walter Pedrosa Barreto Júnior, na ocasião de sua dissertação de mestrado da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas/SP, efetuou levantamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entre os anos de 2006 e 2008. Examinou 50 acórdãos relevantes no Conselho. Dentre os temas mais abordados, estavam:

- (i) ganho de capital (a chamada operação casa-separa):

Na compra de uma empresa, um sujeito entra com o dinheiro e outro com ações. Dias depois, aquele que entrou com o dinheiro sai com as ações e o que entrou com as ações sai com o dinheiro;

- (ii) incorporação às avessas: uma empresa pequena com prejuízo incorpora empresa grande com resultados; e
- (iii) situações em que pessoas físicas se estruturam como pessoas jurídicas e acabam sendo autuadas pelo Fisco sob a argumentação de que suas atividades eram típicas de pessoas físicas.

Walter Pedrosa Barreto Júnior concluiu que em apenas um caso havia uma situação legitimada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em todos os demais, os planejamentos não eram oponíveis ao Fisco.

Caso o mestrando tivesse levado sua pesquisa até o ano de 2009, chegaria, dentro desse tema, a 100% de posicionamentos contrários ao contribuinte.

Verificando os períodos de 1990/2000 e 2001/2010, nota-se uma mudança radical de posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nos primeiros dez anos, qualquer estruturação bem feita em termos documentais e com respaldo legal haveria de ser admitida. Já nos últimos dez anos, praticamente nenhuma operação em que se tenha redução de carga tributária é aceita.

Para se entender o que mudou ou qual posicionamento do Fisco é o mais acertado, é preciso analisar o que mudou no direito positivo, na doutrina e o que se tem visto no direito comparado para, então, se estruturar um raciocínio em torno do que são efetivamente os limites normativos à realização do planejamento tributário.

No direito positivo, desde o início de vigência do código de 1966, há a regra do artigo 149, inciso VII, que prevê que o lançamento será efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, quando se comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em



benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Em 2001, surgiu a novidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que estabelece que a autoridade administrativa poderá desconsiderar os 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 lei ordinária prevista no parágrafo único do art. 116 ainda não existe. Houve uma primeira tentativa de produção desta legislação, por meio da medida provisória 66, que não foi convertida em lei.

Além disso, a vigência do novo Código Civil brasileiro é uma referência forte ao que a Receita Federal tem defendido ter sido a razão para essa mudança de posicionamento. É de se reconhecer, obviamente, o relevo da nova codificação civil. Entretanto, em matéria de planejamento tributário, o referido código tem sua importância relativizada.

É preciso verificar se a matéria a ser cuidada está tratada no plano constitucional. Se estiver, o relevo da codificação civil será menor. Por outro lado, se a matéria a ser analisada estiver reservada à lei complementar, será, evidentemente, a lei complementar em matéria tributária que irá resolver a questão, e não o código civil brasileiro.

No mais, é preciso verificar ainda se não há legislação específica sobre o tema, seja legislação federal, estadual ou municipal. Havendo lei especial, esta prevalece sobre a norma de caráter geral e, portanto, a lei civil só será importante em um tema como planejamento tributário se este não estiver em nenhum dos outros níveis legislativos.

No caso, a matéria tributária vem fortemente trabalhada no plano constitucional e especificamente trabalhada no plano da lei complementar, nos art. 149 e 116 do CTN, lei ordinária recebida com eficácia de lei complementar que cuidou dos limites normativos em matéria tributária para estabelecer até onde o planejamento pode ser feito, ou quando se torna inaceitável, excessivo, abusivo, e etc.

Feita essa referência ao direito positivo e tendo como

pressuposto que a única regra importante posta após o início dos anos 2000 foi efetivamente a inserção do parágrafo único do artigo 116 do CTN, passa-se a verificar o que a doutrina tem a dizer sobre essa matéria.

No início dos anos 2000, surge na doutrina uma corrente com duas lideranças muito fortes: Ricardo Lobo Torres, no Rio de Janeiro e o Professor Marco Aurélio Grecco, em São Paulo, entendendo ser ultrapassado o posicionamento da corrente tradicional que defende uma legalidade estrita, uma tipicidade cerrada.

Hoje, impõe-se o reconhecimento de que, “modernamente”, é preciso afastar o caráter estrito da legalidade, o caráter estrito da tipicidade cerrada e reconhecer, de um lado, uma eficácia positiva do chamado princípio da capacidade contributiva e, de outro, a força do princípio da solidariedade social.

Com base nesses dois princípios, a chamada corrente moderna identifica uma série de limites ao planejamento tributário.

O direito tributário vem com a sua competência demarcada no plano constitucional. Essa competência é trabalhada no plano infraconstitucional, na legislação complementar, na legislação ordinária federal e vai permitir a tributação sob um certo fato que se subsume a uma norma jurídica.

Com base no princípio da capacidade contributiva, na sua eficácia positiva, a autoridade administrativa, ao valorar o fato, pode tributar, ou entender que sob aquele segmento pode-se tributar um pouco mais e extravasar aquele círculo alcançado pela lei, desbordando um pouco o limite legal para, onde encontrar capacidade contributiva nessa sua feição positiva, tributar também.

Nessa primeira linha de argumentação, haveria mais do que uma tributação por analogia. Não é preciso sequer mostrar semelhança dos fatos, basta demonstrar a capacidade contributiva.

A segunda linha argumentativa tem por fundamento o princípio constitucional da solidariedade social. O professor Marco Aurélio Grecco, baseado neste princípio, defende que uma estruturação do planejamento tributário só se legitimará se tiver por fim e por objetivo algum propósito econômico que não o de pagar menos tributo. Em outras palavras, o planejamento tributário só



se sustenta se tiver um propósito econômico, negocial que não o de redução de carga tributária.

Em entrevista publicada no jornal *O Estado de São Paulo*, o ministro Eros Grau dizia sobre a moralidade administrativa que é preciso tomar um pouco de cuidado com esses princípios como o da moralidade porque moralidade é algo que tem significações distintas para cada um de nós e, se nós não tomarmos esse cuidado, cada um vai pegar o seu porrete e vai sair pelas ruas lutando pela sua moralidade.

Geraldo Ataliba dizia que, em tributação, o pressuposto é o consentimento que damos ao legislador para produzir leis em matéria tributária e, portanto, ele, legislador, a cada instante, tomará decisões boas ou más que teremos que cumprir.

Em matéria de imposto sobre a renda, por exemplo, o salário é tributado a 27,5%, enquanto o rendimento de aplicação financeira dos detentores de grandes fortunas é tributado a 15%. Tal regra não mudará até que se recorra ao poder judiciário pretendendo disputar essa matéria mostrando ofensa ao princípio da capacidade contributiva, da isonomia, etc.

Trata-se de uma regra simples, prática e objetiva, como defendia Everardo Maciel. Dizia ele: onde puder ser simples, prático e objetivo e gerar justiça tributária, melhor. Agora, se não der para gerar justiça tributária sendo simples, prático e objetivo, resolve o problema de arrecadação.

Foi exatamente esse caminho trilhado em matéria tributária nos últimos anos. Não há mais dedução e abatimento. Há praticamente uma tributação sobre rendimento, não sobre renda. Mas é tudo muito simples, prático e objetivo.

Questiona-se diante disso se a autoridade administrativa tem o direito de valorar os fatos para buscar eficácia positiva da capacidade contributiva. Se esta mesma autoridade tem a possibilidade de, com base na solidariedade social, dizer que certo contribuinte não pode estruturar uma operação de forma a gerar menor carga tributária, sem que haja um motivo econômico ou um propósito negocial outro que não o de recolher menos tributo. E ainda, se essa corrente moderna é mesmo moderna ou se referido modernismo não

é apenas uma retórica para criticar os opositores, ou os que veem o tema de outra forma.

É claro que há muitos excessos no tema “planejamento tributário” e que agiu bem o conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na grande maioria dos casos que julgou nos anos recentes, em oposição aos julgamentos do século passado. Muitas situações lá debatidas decorrem de simulação ou dissimulação.

Agora, não há fundamento legal para se dizer que é preciso um propósito negocial para validar planejamento tributário; dizer que o princípio da capacidade contributiva tem eficácia positiva.

O espanhol Euzébio Gonzáles, ao criticar Marco Aurélio Grecco, dizia, acerca da capacidade contributiva: “atribuir a capacidade contributiva é retirar o que há de mais relevante nesse sacrossanto princípio em termos de garantia do contribuinte. Só se é tributado onde houver capacidade contributiva recolhida, reconhecida, posta pelo legislador, pela lei”.

Atente-se para o fato de que toda vez que se tentou ampliar o espectro de atuação do aplicador do direito, da autoridade administrativa neste campo, não o permitiu o legislador brasileiro.

A primeira vez, na própria estruturação do Código Tributário Nacional, cujo projeto trazia o artigo 74 que dava essa amplitude. Na segunda, quando a Medida Provisória 66, que trilhou o mesmo caminho, não foi aprovada pelo Congresso Nacional.

Portanto, nos últimos 40 anos houve, pelo menos, duas refutações objetivas do legislador em torno da ampliação dos poderes conferidos a autoridades administrativas para valorar o fato jurídico tributário e poder alcançar outro fato revelador da mesma capacidade contributiva. Ou ainda, exigir para a validação de planejamento outras circunstâncias que não somente aquelas postas claramente pelo ordenamento jurídico.

Quanto ao direito comparado, no que concerne aos problemas de limitação de planejamento tributário ou da atuação do contribuinte, de identificação dos negócios artificiais ou impróprios, a primeira consideração que se faz importante é a de que se trata de um problema de difícil solução no mundo inteiro.

Em Portugal, tem-se um exemplo recente em que o legis-



lador foi muito efetivo na criação de liberdades para que os auditores fiscais locais pudessem identificar essas situações. Esta lei foi fortemente influenciada por uma doutrina portuguesa liderada por Casalta Nabais, defensor do chamado dever jurídico de pagar tributos. No entanto, essa maior liberdade concedida ao aplicador do direito, em Portugal, durou um ano e logo foi alterada para estabelecer quais são os limites para o planejamento tributário.

Foi nos Estados Unidos que se foi buscar a teoria do propósito negocial ou o chamado *business purpose test*. Algo construído a partir da jurisprudência americana de 1935 e sem qualquer semelhança com o sistema brasileiro.

Com o propósito negocial se construiu uma jurisprudência no sentido de somente admitir uma redução de carga tributária se o propósito da operação fosse outro que não o de reduzir tributo.

Mais recentemente, no caso *Gitlitz X Commissioner*, numa operação em que a empresa reconheceu o prejuízo fiscal sem o correspondente prejuízo societário, decidiu o Fisco americano por prestigiar a regra autorizadora da conduta, ainda que mal feita, já que não poderia retirar a segurança jurídica do sistema.

Nos Estados Unidos o objetivo é preservar aquele que paga tributo, dar continuidade às atividades do contribuinte, ou seja, trabalhar para que a empresa resista no tempo. Com isso, se uma empresa americana tem um lucro em um ano, recolhe o imposto sobre a renda e no ano seguinte tem prejuízo, permite o Fisco daquele país que o prejuízo do ano seguinte, em certas condições, volte para o ano anterior de forma a permitir a devolução do imposto de renda já recolhido.

A intenção é fazer com que a empresa em dificuldades saia dessa situação e volte a pagar tributo, mesmo que o Fisco tenha que devolver o imposto que recebeu no ano em que o lucro foi efetivo.

O fato é que este tema está em discussão mundo afora. Não há um regramento a ser tido como paradigma.

Participamos de uma comissão de estudos sobre o tema recentemente. Recebemos pessoas que vieram do Canadá, dos Estados Unidos, da Espanha, de Portugal e que contaram as experiências deles em torno desses regramentos. Ficou muito clara

a sensação de que a dificuldade em torno do tema existe em cada um desses países e não há realmente uma regra de ouro que possa dizer, “olha, ali funciona muito bem, vamos seguir esse caminho porque é o melhor.”

Propomos uma interpretação que nos parece a mais coerente do ordenamento jurídico nessa matéria. A Constituição Federal faz menção ao princípio da solidariedade, da capacidade contributiva, mas estabelece que são cláusulas pétreas os direitos e garantias individuais, não gerais.

A Constituição brasileira estabelece uma rígida demarcação de competência impositiva que é estabelecida por conceitos.

A capacidade contributiva, no Brasil, parece ser uma garantia individual. A isonomia tem que ser perseguida sempre. Quem estabelece as regras de isonomia é o legislador e, portanto, é necessário examinar a legalidade isonômica, aquela definida pelo legislador.

Quando a lei for geradora de desequilíbrios, cabe a alternativa de se buscar, no Judiciário, a expulsão daquela norma do sistema. No entanto, enquanto esta norma existir, a legalidade isonômica a ser observada não impede que em alguns momentos ela seja contrária ao Fisco, em outros, contrária ao contribuinte.

Frederick Schauer, professor da Universidade de Harvard, tem um trabalho interessante de prestígio às regras. Enquanto Dworkin e Alexy falam da ponderação e aplicação dos princípios, de proporcionalidade e de razoabilidade, Schauer trabalha no sentido inverso.

Entende o professor que as regras postas no sistema são muito importantes porque permitem a aplicação ao caso concreto, sem que se questione quais princípios, razões ou motivos a ensejaram. Schauer menciona o caráter “subótimo” das regras, que resolvem bem 99% dos casos. Se um caso for mal resolvido, aí sim, deverá se procurar os princípios que formaram a regra aplicada e identificar se tal regra é “subincludente”, alcança menos do que devia, ou é “sobreincludente”, alcança mais do que devia.

De qualquer forma, o fato é que as regras devem ser prestigiadas. A Constituição Federal, que contempla muitos princípios



e muitas regras, deve ser interpretada dando primazia para as regras constitucionais, já que estas representam tomadas de posições objetivas do legislador constituinte.

Há situações nos quais o legislador optou por não deixar o tema à ponderação de valores, de princípios. Tomou uma decisão que deve ser observada. Sendo assim, deve-se verificar esse fechamento sistêmico que vem desde a Constituição e depois passa por lei complementar, lei ordinária federal e assim por diante. Retomando a análise do Código Tributário Nacional acerca do presente tema, tem-se que o artigo 149 trata de simulação. Segundo os civilistas, a simulação pode ser absoluta ou relativa, ao passo que a dissimulação seria a simulação relativa. Sendo assim, há quem entenda que a dissimulação prevista no parágrafo único do artigo 116, instituído pela Lei Complementar nº 104, de 2001, não está no sentido técnico, no sentido jurídico. Aí o espaço é amplo para dizer que dissimulação é qualquer coisa.

A razão para a referência à dissimulação no artigo 116, parágrafo único do CTN, é pelo reconhecimento de que o artigo 149 tinha uma eficácia social comprometida. Basta avaliar o que acontecia nos anos 90 e verificar que qualquer planejamento estruturado com boa documentação, com base num certo regramento, era dado como aceitável quando, na verdade, o importante seria verificar, em face das teorias das provas, se aquele planejamento que se apresentava como sendo uma estruturação efetiva guardava correlação com os fatos efetivamente verificados.

Por exemplo, quando na chamada incorporação às avessas, a pequena empresa incorpora a grande só para aproveitar prejuízo. Nesse caso, a teoria das provas irá mostrar exatamente quem incorporou quem.

Uma passagem do professor Paulo de Barro Carvalho mostra com clareza esse aspecto. Segundo o professor, uma mesma norma jurídica pode incidir sobre acontecimentos diferentes, produzindo fatos jurídicos distintos. E, paralelamente, normas diferentes podem incidir sobre o mesmo suporte fático. Isso, colocado de uma forma gráfica, mostrará que às vezes uma mesma norma jurídica pode alcançar três eventos diferentes dando ensejo a três

fatos jurídicos distintos. No entanto, em outras situações, um único acontecimento pode se subsumir a duas normas distintas.

Isso é o que acontece na grande maioria dos casos de planejamento tributário. Tem-se um único acontecimento que, para o contribuinte, se subsume à norma 2, mas para o Fisco à norma 3, e aí, quem conseguir provar melhor essa situação haverá de fazer prevalecer a sua verdade, a verdade jurídica mostrada nos autos do processo administrativo, nos autos do processo judicial, ou no curso de um processo administrativo.

Já existe na Espanha um procedimento que funciona razoavelmente bem nesse sentido, e talvez tenha vindo do direito espanhol uma das inspirações para a previsão do parágrafo único do artigo 116, que trata exatamente desse procedimento.

Será nesse procedimento que o Fisco tentará provar que o fato alegado pelo contribuinte não ocorreu e o contribuinte, o inverso.

É por isso que esta valoração dos fatos mediante as provas do direito admitido deve ser efetivamente um dado importante nessa matéria, e não essas elucubrações, considerações outras, como proposta negocial ou *business purpose test*, importações não positivadas em nosso ordenamento jurídico. Se futuramente essas importações estiverem positivadas, a discussão será outra.

Portanto, fechando a questão no Conselho Administrativo, tem-se em muitas decisões fundamentação que mistura todos esses conceitos. Tratam de abuso de forma, proposta negocial, etc., temas não positivados nos limites ao planejamento tributário no Brasil.

Mesmo que se entenda que o abuso de direito é ilícito por força do novo Código Civil, Pontes de Miranda já o via à luz do código anterior. Portanto nada mudou nessa matéria. O tema deve passar pelo filtro necessário posto pelo direito positivo: simulação ou dissimulação.

No Judiciário, em caso relativamente recente que envolve essa questão da incorporação às avessas, entendeu o STJ que a controvérsia era fática. A recorrente defende que houve a incorporação de empresa, empresa financeiramente sólida. Já o TRF



entendeu que houve dissimulação.

De fato, foi a empresa A que incorporou a empresa B, mas, em razão da Súmula 7, o STJ não analisou o caso. No tribunal, trabalhou-se com os limites tradicionais de elisão e evasão.

A elisão se dá quando, por meios lícitos e diretos, o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse fundamento se baseia na liberdade que possui o contribuinte de gerir suas propriedades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível. Tal liberdade só é possível antes da ocorrência do fato gerador. Uma vez ocorrido, surge a obrigação tributária. A elisão não se confunde com a evasão na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária.

Esse posicionamento tradicional acerca dos limites de elisão e evasão vem de Sampaio Dória e foi defendido pela desembargadora federal Diva Malerbi. É trabalhado, também, há muitos anos, por Alberto Xavier e encontra-se ainda plenamente aplicável, prevaemente, sem qualquer elucubrações, subterfúgios ou considerações tidas por modernas, que só trazem desconforto e problemas para o assunto.

Desse modo, os fatos são lícitos ou ilícitos consoante as provas em direito que assim o demonstram. Não há espaço para um meio-termo, um meio de caminho onde, ao lado dos fatos lícitos e dos ilícitos, encontra-se uma zona cinzenta dos semilícitos ou semiilícitos, ou, ainda, dos ilícitos atípicos, como já trabalhou doutrinariamente Atienza, na Espanha.

Como o Fisco tem certa prevalência de suas posições no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, lá a matéria se inclina muito mais por esta chamada corrente moderna do que para a corrente tradicional. Na nossa visão, tem simulação se os fatos relatados aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se confere ou transmite, contiver declaração ou confissão, condição ou cláusula não verdadeira ou estiverem suportados por instrumentos particulares antedatados ou pós-datados.

Na dissimulação há dois fatos vertidos em linguagem: o simulado, construído por aqueles que inventaram o ato ou negó-

cio jurídico, e o fato que se pretenderia ocultar, a ser construído por aquele que deseja comprovar a dissimulação, no caso o Fisco. Tal comprovação haverá de denunciar a ocorrência desse segundo fato que se buscou ocultar e a inocorrência do primeiro meramente aparente.

A diferença semântica que se verifica entre simulação e dissimulação é que justifica a inserção do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Esses significados específicos de simular e dissimular não autorizam o entendimento de que onde houver abuso de direito ou de forma jurídica, haverá dissimulação. São conceitos distintos, inconfundíveis, fatos que autorizam a afirmar que só poderá ocorrer a requalificação de fatos cometidos pelo particular por parte da autoridade administrativa se restar comprovada a simulação ou dissimulação.

Não há enunciado prescritivo que proíba direta ou indiretamente a estruturação por meios lícitos de operação tributária com o único propósito de se reduzirem ou mesmo não se pagarem tributos. Não há regra específica que vete tal procedimento, nem qualquer princípio que possa servir de fundamento para impedir esse comportamento.

O ordenamento jurídico brasileiro não positivou a regra do propósito negocial. Enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento da desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular ocorrência do fato gerador, será inaplicável o artigo 116 do CTN, cabendo meramente a aplicação do artigo 149 deste mesmo diploma legal.

Por fim, deve-se atentar para a necessidade de se lembrar o princípio republicano, consentimento popular, a aplicação da legalidade isônoma, o reconhecimento de que o sistema tem defeitos, mas, enquanto esses defeitos não forem retirados do sistema pelos órgãos habilitados a tanto, é esse sistema que operará e com o qual se trabalhará.

Miguel Reale conclama que a autoridade administrativa, o advogado, o jurista, a proclamar a ilegitimidade das leis, dos programas éticos que delas possam surgir, mas lembra também uma lição de Sócrates que, condenado à pena de morte, se recusou a dei-



xar de cumprir a pena que lhe fora imposta, dizendo o seguinte: “é preciso que os homens bons cumpram as leis más para que os maus não deixem de cumprir as boas”. Ou seja, deve-se proclamar a legitimidade das leis, mas exaltando-se as boas e, enquanto nenhuma alteração vier a lume, que se cumpram ambas.

