Número 6 – abril/maio/junho de 2006 – Salvador – Bahia – Brasil

DAS "HERMENÊUTICAS" TRIBUTÁRIAS À JURISPRUDÊNCIA COMUNICATIVA: Leituras da Cláusula Geral Antielisiva sob as Óticas das 'Três Jurisprudências' – prolegômenos para uma quarta via

Prof. Sérgio da Silva Mendes
Doutorando em Filosofia – Universidade Gama Filho/RJ, Mestre em Direito – Universidade Gama Filho/RJ, Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental – Escola Nacional de Administração Pública/DF, Bacharel em Direito – Universidade Tiradentes/SE, Ex-Diretor da Divisão de Ações Judiciais da Consultoria Jurídica do Tribunal de Contas da União - TCU, Ex-Consultor Jurídico Substituto do TCU, Secretário de Recursos do TCU

1 – INTRODUÇÃO

Estamos diante de um tema polêmico e palpitante. Sempre atual no debate jurídico tributário, agora tende a desbordar da esfera deste ramo do direito, uma vez que o mesmo passou a ser permeado e informado por princípios que transitam por toda a Ciência do Direito.

Há uma profusão de sólidos posicionamentos jurídicos, todos calcados em fortes alicerces. Poderíamos até dizer que, a depender da ótica, todos têm razão. Isto porque, como alguns defendem, nas ciências sociais e no direito não há apenas uma resposta certa, mas uma mais correta em um determinado momento histórico-cultural. A *história*, neste contexto, imbricada com a verdade, é um aparecer do *mesmo* em distintas perspectivas, que estão sempre historicamente condicionadas, sendo a verdade relativa à época na qual surge e se enuncia. Trata-se de uma *história das visões de mundo*. Não haveria, portanto, uma *relatividade histórica da verdade*, mas uma *verdade relativa à história*[1]. A *consciência histórica* nos faz reconhecer a caducidade de

[1] Gianni Vattimo. *Diálogo con Nietzsche*, p. 71.

todo acontecimento e de toda criação humana, o que nos faria descrer de tudo, em especial da história como acontecer algo novo.

E porque somos capazes de dizer que todos têm razão? De certo que não é confortável defender o fisco e sua não saciedade por receitas. O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) divulgou estudo[2] no qual diz que a carga tributária do brasileiro em 2002 chegou a 36,45% do PIB. Em 2005 saltou para 37,82% do PIB[3]. Com isto, conforme noticia, o brasileiro paga impostos como na Bélgica, mas tem o retorno da Índia. E mais, a carga tributária no Brasil supera a dos Estados Unidos, Canadá e Japão, sendo que a taxa média dos países da América Latina é de 22% do PIB.

Ficamos permanentemente constrangidos e em inércia quando são postos argumentos de um Estado corrupto, gastador, ineficiente e ineficaz, atrelado a interesses financeiros, sendo o tributo uma espoliação de setores da sociedade em benefício do despersonificado "capital". De outra, o homem, fruto do capitalismo, tem no egoísmo e no egocentrismo, ou melhor, no *excepcionalismo*[4], uma característica marcante. A exploração de qualquer bem, reconhecida e permitida pelo Estado, deve corresponder às finalidades máximas de um pacto, um contrato social. A apropriação da riqueza, deixando os demais na completa miséria, em que pese argumentos de mérito, tem que ser fortemente mitigada pelas funções sociais da propriedade, da empresa, etc.

Pretendemos demonstrar cada pensamento e, no final, tentar apresentar uma alternativa capaz de dar aproveitamento democrático à cláusula geral antielisiva. Uma saída que tente resolver eventual solipsismo metódico em que se cai quando a *aplicatio* tende ao caminho que abandona os dogmas, relativiza as normas e dá preponderância a valores que caem no problema semântico-semiótico da averiguação solitária e monológica dos núcleos duros.

O contemporâneo não enfrenta apenas colocações técnico-jurídicas, mas principalmente o constante chamado à reflexão, à ponderação, a uma visão de todo, à descontaminação de pré-conceitos e pré-juízos[5], elementos essenciais a qualquer interpretação que se pretenda racional e voltada para as soluções dos problemas que afligem nossa sociedade.

Finalizando, é preciso deixar claro que alguns temas jurídicos específicos não serão exaustivamente colocados no presente trabalho. Isto por uma solução técnica, eis que o tratamento dos mesmos aqui nos levaria a um desvio de rota incontrolável. Temas como o abuso do direito, segurança jurídica, liberalismo, entre outros, serão tratados, embora reconheçamos que

---

[2] Instituto Brasileiro de Direito Tributário. *Carga Tributária cresce pelo 6º ano e alcança recorde de 36,45% do PIB*. Disponível em <www.uol.com.br/folha/dinheiro> Acessado em 04 fev. 2003.

[3] Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Estudo divulgado em 30 março 2006. Acessado em 25 maio 2006. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2005__CARGA_TRIBUTARIA_BRASILEIRA.pdf>.

[4] Para melhor compreensão do tema: Seymour Martin Lipset. *El Excepcionalismo Norteamericano*.

[5] A respeito vide a forma concisa exposta na obra: Hans-Georg Gadamer. *O Problema da Consciência Histórica.*

exauri-los levaria a transformar cada um deles em um compêndio. Isto, de certo, não é o objeto deste estudo frente aos fins a que se destina.

2 – A ELISÃO SOB A ÓTICA DA JURISPRUDÊNCIA DE CONCEITOS

2.1 – Breve Apresentação da Jurisprudência de Conceitos[6].

Evoluiu ela a partir da Escola da Exegese e tem como tese a de que o direito é revelado pelas leis. Apenas elas constituem o direito e instauram faculdades e obrigações. Assim, na busca de soluções deve-se partir do Direito Positivo, sem procurar fora da lei respostas que nela própria sejam encontradas. Daí surge uma Dogmática Jurídica Conceitual ou uma Jurisprudência Conceitual.

O intérprete deve buscar a regra do direito na unidade coerente e cerrada de seus comandos. Não pode criar norma a partir da norma, mas apenas aplicar-lhe tal qual seus conceitos, permeados por preceitos normativos fundamentais.

Apesar de alguma ojeriza com que alguns autores a vêm, fica fácil vê-la em ação quando se trata da aplicação do direito principalmente em sede dos ramos Tributário e Penal. Isto porque guarda como princípio que a evolução do direito deve se dar através do processo legislativo, daí surgindo o princípio da legalidade estrita. Como ensina Miguel Reale:

> *"Quanto mais esta* (a vida social e econômica) *se renovava, sob o impacto da Técnica e da nova Ciência, quanto mais se aprofundavam abismos no mundo dos interesses econômicos, mais se sentia a necessidade de recorrer ao subterfúgio ou a expediente da 'intenção presumida' do legislador. Por essa brecha, relações de fato, forças econômicas e morais irrompiam no plano da cogitação do jurista, dando conteúdo à regra insuficiente em sua abstração."*[7]

A Jurisprudência dos Conceitos tinha em Rudolf Von Jhering um de seus principais teóricos. Nesta esteira, o formalismo jurídico na Alemanha passou a cientificismo dos conceitos através do uso elaborado do método lógico-sistemático, percebendo o direito como uma realidade fechada. É como leciona Margarida Maria Lacombe Camargo:

> *"De acordo com a Jurisprudência dos Conceitos, denominação dada mais tarde a este método de criação e interpretação do direito, o papel da ciência jurídica é o de verificar como suas proposições encontram-se*

[6] A respeito vide Margarida Maria Lacombe Camargo. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição ao estudo do direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. e Miguel Reale. *Filosofia do Direito*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

[7] Miguel Reale. *Filosofia do Direito*, p. 417.

reciprocamente condicionadas, por meio de um processo de derivação que remonta à genealogia de cada uma."[8]

Seria, portanto, através da incessante busca e união de conceitos, hierarquizados genealogicamente, que o direito seria uma obra acabada e autônoma. Essa racionalidade deu origem ao "dogma da subsunção", ou seja, o direito era capaz de autogerar soluções para os problemas com que se deparasse, não necessitando de buscar regras no meio circundante.

Havia, portanto, um grande esforço de objetividade, levando à criação da dogmática jurídica. A partir daí a dogmática[9] vem mantendo-se de pé, por vezes mitigada, mas acessível a todos que prefiram a segurança à justiça, uma vez que aquele princípio é de aferição objetiva, enquanto este é um conceito aberto e subjetivo (histórico, social e individual).

Como bem lembra Reale, esta solução ficou de pé enquanto a sociedade tinha "estabilidade" gerada por um desenvolvimento lento e pontual. Destarte, as regras contidas nos códigos bastavam para o aplicador da lei. Entretanto, com a ruptura de tal marasmo pela ciência e pela economia, ficando o legislativo impossibilitado de acompanhar, com sua produção legal, as constantes alterações, passou-se a resolver o problema com a busca da finalidade das normas jurídicas. Mudança esta introduzida pelo próprio Jhering, trabalhando para desenvolver técnicas de interpretação, vendo na insuficiência resolutiva da dogmática um óbice a ser vencido, uma vez que apenas ela não seria capaz de cumprir a finalidade do Direito.

2.2 – Elisão Fiscal e as Liberdades Individuais Prevalentes.

Chega-se à questão central de nosso estudo. Como seria vista a elisão[10] fiscal sob a ótica de uma jurisprudência de conceitos? A resposta é simples: vê-se de forma estritamente normativista.

Apegam-se à liberdade do particular para escolher sua conduta[11], sendo que tal liberdade está condicionada à não ocorrência do fato jurídico-tributário. Desta forma a elisão é lícita e legítima, eis que visa conduzir a uma economia de tributos.

---

[8] Margarida Maria Lacombe Camargo. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição ao estudo do direito,* p. 87.

[9] A dogmática jurídica, de forma simplista, é a elaboração de regras postas ou princípios (dogmas), dos quais o jurista não se pode afastar através do exercício da abstração.

[10] Para Hugo de Brito Machado melhor se coaduna com a forma lícita de eximir-se de tributos o termo evasão. A respeito vide Hugo de Brito Machado. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, p. 107-108.*

[11] César A. Guimarães Pereira*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 24.

Além da questão temporal (não ocorrência do fato jurídico-tributário), também se vê na elisão um proceder lícito[12]. Por lícito entenda-se o transitar não apenas pela expressa autorização normativa, mas também fazê-lo dentro dos limites de uma legalidade estrita negativa. Identificam-se, assim, duas posturas elisivas: a primeira de abstenção da prática de um ato tipificado na ordem tributária, a segunda através de adaptação ou amoldação de situações de fato que normalmente seriam objeto de tributação (o chamado negócio jurídico indireto)[13]. Melhor explicando, transita-se pelas lacunas, pelas falhas legislativas e pelas opções apresentadas pelas diversas hipóteses legais vigentes.

Está exatamente aí o grande problema da elisão, que não é abordado sob a ótica de uma jurisprudência de conceitos, ou quando o é, dá-se de forma parcial. Trata-se dos limites éticos[14] da elisão fiscal, eis que, conforme a melhor doutrina, as liberdades, os direitos subjetivos, estão cada vez mais relativizados. A dificuldade está exatamente por ser uma questão moral ou ética, e não de direito (visto este em uma versão meramente positivista), isto porque as partes envolvidas no ato não escondem sua natureza, seus interesses e têm a vontade livre e dirigida para o objeto e efeitos do contrato.

Aqui já começam a aflorar os elementos característicos da corrente conceitualista do direito, especificamente em seu viés exegético e formalista. É que:

> *"Conquanto seja salutar a presença de princípios morais nas atividades e nos negócios, o que importa é apurar sua licitude", "não se podendo cogitar de apego a aspectos subjetivos de conteúdo moral da norma, ou à 'mens legislatoris', porque, imperando o cânone da legalidade, e a obediência a preceitos normativos, irrelevante adentrar no espírito ou nos sentimentos dos contribuintes ... ."*[15]

A jurisprudência de conceitos agarra-se firmemente a alguns princípios para defesa de sua posição. A elisão, portanto, seria permitida em face dos princípios da legalidade estrita, da tipicidade cerrada (também chamado de "especificação conceitual") e da segurança jurídica.

Enquanto o princípio da legalidade está transcrito no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, o da tipicidade está grafado no art. 145, incisos I a III, e 146, inciso III, da Carta Magna. Reforça o referido princípio o dispositivo do Código Tributário Nacional que proíbe a analogia em matéria tributária (art. 108, § 1º). Aliás, a vigência deste artigo torna inócuo o esforço antielisivo introduzido pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, sendo que aquele não foi

---

[12] Ao contrário da evasão fiscal, onde a grande maioria dos doutrinadores a vê como um proceder ilícito.

[13] José Francisco Biando. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 148.

[14] Em países como a Argentina, Estados Unidos, Alemanha, Espanha e França tais limites fixam-se nos conceitos de abuso de direito ou de forma jurídicas e de fraude à lei. Na Itália utiliza-se a validade das razões econômicas como critério avaliador dos atos elisivos.

[15] José Eduardo Soares de Melo. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 173.

revogado tacitamente por este por força do art. 9º da Lei Complementar 095/98, bem como pelo fato de que uma norma geral antielisão não pode revogar norma especial de interpretação tributária[16]. A segurança jurídica, por outro lado, está na exigência de o *"legislador (...) definir com precisão esses tipos (...)"*[17].

Como assevera Ives Granda da Silva Martins, a norma tributária é uma norma de rejeição social, sendo a sanção a norma primária, eis que sem ela *"ninguém cumpriria a obrigação tributária"*, eis que o tributo não é apenas destinado à prestação de serviços públicos, mas também a manter privilégios[18].

A tipicidade tributária requer uma tarefa de subsunção extremamente científica. Para saber-se se o fato da vida real está subsumido na *"facti species"* hipoteticamente descrita na norma é preciso examinar quatro elementos: o elemento subjetivo, o elemento espacial, o elemento objetivo e o elemento temporal[19].

Por isso é que autores como Ives Granda da Silva Martins, Edvaldo Brito, Alberto Xavier, e outros, defendem a tipicidade cerrada, inelástica, como corolário da estrita legalidade.

Em defesa da elisão levantam-se, ainda, dois pressupostos: a questão das lacunas e o relacionamento da elisão com as hipóteses de incidência estruturais (ou jurídicas). Por um lado afirma-se que não há lacunas, uma vez que no direito tributário *"vige (...) uma norma geral excludente (o fato não regulado não se submete à disciplina de outro fato, este regulado). As supostas lacunas são, na verdade, espaços em que se afirma positivamente a ausência de deveres tributários"*[20]. De outra, as hipóteses de incidência estruturais (jurídicas ou formais)[21] tratam do vínculo entre a norma tributária e outra de natureza diversa, estando nesta o pressuposto de fato, tudo consoante o art. 109 do Código Tributário Nacional[22].

Depara-se, na caminhada argumentativa, com a questão da contraposição da segurança jurídica e da isonomia na distribuição de encargos tributários (o gravar de forma eqüitativa todas as manifestações de capacidade econômica).

A partir daí trava-se a luta pela preservação da liberdade individual, no legítimo interesse de pagar menos tributos através de um "planejamento

---

[16] Conforme opinião de Gabriel Lacerda Troianelli. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 102.

[17] Hugo de Brito Machado. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 111.

[18] Ives Gandra da Silva Martins. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 121.

[19] Edvaldo, César A. Guimarães Brito. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 50.

[20] César A. Guimarães Pereira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 29.

[21] Conceitos formulados por Alberto Xavier, in O negócio indirecto em direito fiscal, p. 39.

[22] 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.

tributário" eficaz. Liberdade esta alicerçada, entre outras coisas, pelo art. 170, parágrafo único[23], da Constituição Federal[24].

Na trincheira contra a teoria do abuso do direito, ataca com os princípios da legalidade e a natureza própria da aplicação da lei tributária. Considera-se que a lei tributária não atribui conduta obrigatória ou proibida. Assim, ao empregar-se caminho indireto não se estará fraudando a norma[25]. Explicitando, o "fiel da balança" entre o respeito ao princípio capacidade contributiva e do dogma da segurança jurídica acaba por pesar em prol deste, sendo ele (o 'fiel') o princípio da legalidade. Para preservação daquele não haveria outra saída que não a da correção do problema pela via legislativa (edição de cláusula antielisiva de natureza específica). É que o princípio da legalidade não admite conceitos jurídicos indeterminados. Como diz Guimarães Pereira: "*a outorga de competência mediante conceitos jurídicos indeterminados equivale a um 'cheque em branco' para a Administração*"[26], ou a derrocada do princípio da legalidade em prol do *"palpite fiscal"*[27]. Aliás, indeterminação de que padecem os conceitos de equivalência de resultados econômicos, anormalidade ou inadequação das formas, anormalidade dos atos de gestão.

Voltando sua artilharia contra o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia, ainda que frente a argumentos de vínculo deste princípio com os valores da solidariedade, da erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais, mesmo assim é impossível superar o limite da legalidade[28]. Isto porque tais valores devem ser buscados pela via legislativa, não por soluções administrativas ou judiciais. Adicione-se o fato de que os princípios da isonomia e da capacidade contributiva devem ser entendidos em harmonia com o princípio da legalidade e a proibição da analogia, ou melhor, não podem tais princípios "*destruir, ou amesquinhar, o princípio da legalidade tributária*"[29].

Aliás, tendo em vista que o princípio da legalidade estrita em matéria tributária está ínsito na Constituição Federal, alguns vêm que o meio condutor da cláusula geral antielisiva seria através de uma emenda constitucional. Outros vão mais longe ao consagrar a não mitigabilidade do referido princípio, eis que seria uma cláusula pétrea[30], acobertada pelo art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal.

---

[23] "Parágrafo único - É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

[24] João Francisco Bianco. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 153.

[25] César A. Guimarães Pereira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 32.

[26] César A. Guimarães Pereira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 35.

[27] Ives Gandra da Silva Martins. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 126.

[28] César A. Guimarães Pereira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 39.

[29] Hugo de Brito Machado. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 113.

[30] Hugo de Brito Machado. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 109.

Quanto à impossibilidade do não cabimento do critério econômico[31] como método de averiguação da incidência do tributo, é combatida pela norma do art. 118 do CTN, uma vez que *"a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos",* bem como pelo art. 110 do CTN, dado que *"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*". Neste sentido é que Edvaldo Brito assevera que *"continua valendo o tipo estrutural, isto é 'aquele que se define essencialmente pelo tipo estrutural do negócio, independente do resultado"*. Além deste argumento técnico, outro de natureza histórica é levantado: o surgimento da "interpretação econômica" deu-se no seio de um regime autoritário, arbitrário e nefasto: o nazismo. Portanto, além da nefasta paternidade do referido critério de interpretação, fica ele espancado pelo princípio da legalidade estrita e pela tipicidade cerrada.

Talvez pela hereditariedade nazista da interpretação econômica é que se tem a seguinte posição acerta do assunto:

> *"O argumento de que o princípio da isonomia está a exigir de cada contribuinte em idêntica situação de capacidade contributiva uma mesma contribuição, o que justificaria a eliminação da elisão fiscal, de modo a constituir, como determina a nossa Constituição, uma sociedade livre, justa e solidária, não passa de falácia a serviço do Estado onipotente e opressor (...) Aos particulares deve-se resguardar o dever de competir. O resto é moralismo hipócrita (...)"*[32]

E mais, como lembra Eros Grau, corre-se o risco de substituir a racionalidade formal do direito (representada pela legalidade e pelo procedimento legal) por uma racionalidade de conteúdo, construída a partir de uma ética marginal ao direito[33].

Já no que concerne à ausência de finalidade negocial como critério de desconsideração do ato ou negócio jurídico, para fins tributários, eis que a isolada finalidade de poupar tributo agora estaria vedada pelo introduzido parágrafo único do art. 116[34] do CTN, verifica-se que *"sendo a finalidade da atividade empresarial o lucro e o pagamento de tributo, necessariamente, um fator de diminuição desse lucro, a mera tentativa de pagar menos tributo já*

---

[31] O critério econômico, conforme inserido no Código Alemão de 1919, estabelecia *que "na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias".*

[32] Sacha Calmon Navarro Coelho. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 283.

[33] Eros Grau. *O direito posto e o direito pressuposto, p. 81.*

[34] *"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."*

constitui, em si, um 'business purpose'"[35], portanto com finalidade além da mera economia tributária.

Na esteira da forma de averiguação da incidência da hipótese tributária, há que se analisar as relações entre o direito tributário e o privado. Do direito privado poder-se-ia lançar mão de seus *"princípios gerais apenas para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, dos conceitos e das formas desse ramo do direito; mas para a definição dos efeitos tributários que eles produzem, o intérprete terá de utilizar-se dos princípios e das normas do direito tributário, se ele as estabelecer*"[36]. Aliás, adentrando pela questão dos conceitos de direito privado, conforme o art. 110[37] do CTN, *"se nem o legislador pode alterar institutos, conceitos e formas de direito privado, é inadmissível que a autoridade administrativa possa simplesmente desconsiderar atos ou negócios jurídicos*"[38].

De outra, aos que assimilam uma cláusula geral antielisiva como possível, precisamente a da Lei Complementar 104/2001, interpretam-na como pouco modificativa do cenário positivo existente, uma vez que sua prestabilidade prende-se aos casos de simulação[39]. E para introduzir tal preceito na órbita da elisão, acabam por reduzi-la a gênero composto por duas espécies: a elisão eficaz (representada pelo negócio indireto[40]) e a elisão ineficaz (representada por negócios simulados). Assim, em que pese a edição da nova norma, o disposto no artigo 149, inciso VII[41], do Código Tributário Nacional já atribuía competência para que a Administração Tributária procedesse a desconsideração de negócios jurídicos em caso de simulação. Por outro lado, fundamentos lançam-se no sentido de que dissimular é parente próximo de simular, e que a redação do introduzido parágrafo único do art. 116 ("*(...) praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo (...)")* remete a fato gerador já ocorrido. Estaríamos, portanto, diante de uma norma antievasiva[42].

Há quem defenda, inclusive, que a Lei Complementar 104/2001 derrogou o art. 149, inciso VII, do CTN. Destarte, apenas a simulação relativa[43]

---

[35] Gabriel Lacerda Troianelli. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 94.

[36] Edvaldo, César A. Guimarães Brito. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 67-68.

[37] . 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.

[38] Hugo de Brito Machado. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 112.

[39] João Francisco Bianco. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 158.

[40] No direito comparado o negócio jurídico indireto é adjetivado de abuso de forma.

[41] 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;

[42] Gabriel Lacerda Troianelli. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 100-101.

[43] Misabel Machado Derzi. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 214.

Segundo a autora a simulação se diz relativa quando atrás do negócio simulado existe outro dissimulado. A dissimulação oculta o que realmente é o negócio e o conhecimento dos outros de uma situação existente.

(negócio dissimulado) estaria à mercê da desconsideração pela via administrativa. Enquanto isso, uma vez que retirado de nosso ordenamento o dispositivo retromencionado, estaria fora do alcance da desconsideração a hipótese de simulação absoluta (ausência do ato ou negócio)[44]. Outros vão mais longe, eis que *"qualquer tentativa de combater a evasão fiscal, mesmo nas hipóteses expressamente permitidas pelo art. 149 do Código Tributário Nacional, fica a depender da oportuna edição de lei ordinária que preveja procedimentos específicos"*[45] a serem adotados pelo fisco. De qualquer sorte, a eficácia da norma é contida.

Decerto que o termo dissimulação permite uma série de interpretações díspares do instituto geral antielisivo, eis que *"a fraude, a simulação e a dissimulação, no campo do Direito Tributário, são forma ilícitas de evasão ou sonegação fiscal"*[46].

Concluindo, *"o advento da LC 104 não elimina e nem cerceia o planejamento tributário, que continua constituindo um direito das pessoas (...) pautados no princípio da autonomia da vontade (...)"*[47], assim sendo *"não visa (...) coibir a elisão, nem tampouco a introduzir a interpretação econômica entre nós"*[48].

3 - ELISÃO SOB A ÓTICA DA JURISPRUDÊNCIA DE INTERESSES

3.1 – A Jurisprudência de Interesses.

Para suplantar o formalismo encarcerado da Jurisprudência de Conceitos, a Jurisprudência de Interesses vê no direito uma idéia de "fim". Como ensina Margarida M. L. Camargo, a atividade do aplicador do direito é adequar a decisão às necessidades práticas da vida mediante os interesses ou necessidades em pauta[49].

Em que pese permeada de "valores", a Jurisprudência de Interesses não deixou de contrapor os interesses individuais aos interesses da coletividade[50], embora na interpretação buscasse o substrato da norma sopesando com os interesses envolvidos no caso concreto.

Siches diz que a Jurisprudência de Interesses tem duas idéias centrais: deve o juiz obedecer ao direito positivo, devendo buscar na norma a valoração de interesses pretendida pelo legislador; dada a incompletude das leis e suas

---

[44] César A. Guimarães Pereira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 42.

[45] Gabriel Lacerda Troianelli. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 101.

[46] Misabel Abreu Machado Derzi. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 213.

[47] José Eduardo Soares de Melo. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 179.

[48] Misabel Abreu Machado Derzi. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 219.

[49] Margarida Maria Lacombe Camargo. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição ao estudo do direito*, p. 95.

[50] José Lamego. Hermenêutica e Jurisprudência, p. 52 e seguintes.

antinomias, aumentadas quando em confronto com o caso concreto, é tarefa do julgador não obedecer cegamente o sentido literal da lei, mas desenvolver os critérios axiológicos em que a lei se inspirou de forma a sopesá-los com os interesses em questão[51].

O problema está quando, dada a necessária *fusão de horizontes*, a *vontade do intérprete* vem adjetivada de *vontade do legislador*. Analisando a hermenêutica jurídica, Gadamer diz que ao pôr-se o conteúdo de uma lei com a atualidade presente da vida o jurista deve compreender o seu conteúdo originário (a fusão de horizontes)[52]. Segundo ele, tal exigência seria ignorada por Savigny. Importante quando Gadamer diz:

> *"É verdade que o jurista sempre tem em mente a lei em si mesma. Mas seu conteúdo normativo tem que ser determinado com respeito ao caso ao qual se trata de aplicá-la. E para determinar com exatidão esse conteúdo não se pode prescindir de um conhecimento histórico[53] do sentido originário, e só por isso o intérprete jurídico tem que vincular o valor posicional histórico que convém a uma lei, em virtude do ato do legislador. Não obstante não pode sujeitar-se a que, por exemplo, protocolos parlamentares lhe ensinariam com respeito a intenção dos que elaboraram a lei. Pelo contrário, está obrigado a admitir que as circunstâncias foram sendo mudadas e que, por conseguinte, tem que determinar de novo a função normativa da lei."*[54]

Portanto, admite incompletudes no ordenamento, prevê a necessidade integrativa do magistrado, entretanto não elastece a moldura normativa para além dos valores adstritos do conteúdo positivado e sob a forma de uma necessidade real.

Como lembra Reale, a Jurisprudência de Interesses envolve-se com o 'fim' do direito, vendo no "interesse" a mola propulsora dos indivíduos e grupos e como conteúdo das normas jurídicas.

---

[51] Recaséns Siches. Panorama del pensamiento jurídico em el siglo XX, p. 275.

[52] Hans-Georg Gadamer. *Verdade e Método, I,* p. 484.

[53] Hans-Georg Gadamer. *O Problema da Consciência Histórica*, p. 49-56

Para Aristóteles o *conhecimento histórico* é também um momento essencial do comportamento ético e este não é um conhecimento 'objetivo'. É um saber prático voltado a uma situação concreta. Um comportamento justo adviria da educação e da formação recebidas, estando ligado ao saber prático, porquanto visam, ambos, aplicar o justo em uma situação concreta. Aqui apresenta-se um problema: aplica-se algo que se possui, mas o saber ético não é nossa propriedade, eis que o justo é relativo a uma situação ética em que nos encontramos. Também não é certo que o correto, justo, seja o que está na lei, porquanto, conforme Aristóteles, deve-se fazer uma *Epieikeia* (equidade), retificação e acomodação da lei, que é geral e não contém a complexidade do caso particular. Uma lei é sempre insuficiente não porque seja imperfeita, mas porque o mundo, em ação, é sempre imperfeito em relação a ordem projetada pela lei. O saber ético, para uma aplicação perfeita, é, portanto, aquele que engloba o conhecimento de meios e de fins, não sendo objeto de uso dogmático. Compreensão é uma questão de pertencimento, de um 'saber para o outro', mas que exige uma 'saber para si', um momento de reflexão ética.

[54] Hans-Georg Gadamer. *Verdade e Método, I,* p. 485.

3.2- Elisão Fiscal e o Conflito das Usuras Estatal e Privada.

Como visto na jurisprudência de conceitos não há que se falar em interesse prevalente da sociedade, e, por conseguinte do Estado, dadas as mazelas ocorridas no seio deste mesmo Estado, corrupto, insaciável, injusto, longe de ser um estado fiscalmente neutro. Infelizmente tudo isso é também 'verdade', mas não toda ela.

Entretanto, não se pode justificar um abuso a partir de outro. Um Estado que se diz Democrático e que tem a pretensão de ser de Direito não pode viver à mercê de uma legalidade estrita, para uns, e, para outros, a miséria absoluta. Há que se lembrar que a função social da propriedade privada abrange toda e qualquer propriedade patrimonial, inclusive as empresas. Tais discursos transitam no campo das ideologias.

É verdade que o termo dissimulação utilizado na cláusula geral antielisiva é extremamente próximo do ato ilícito denominado de simulação. Entretanto, como bem lembra Seixas Filho, enquanto este tem no abuso de forma jurídica ou na fraude à lei seu inquestionável sentido, a dissimulação é mais branda, eis que visa atenuar ou disfarçar uma real intenção, utilizando-se para isto dos meios lícitos[55].

Desta forma a introdução da interpretação econômica (ou funcional) no direito tributário seria feita com base na *"real ou verdadeira atividade econômica praticada pelo contribuinte, que teria sido encoberta por uma forma jurídica, diferente da normal, da qual resultasse um pagamento menor do tributo ou sua anulação"*[56].

Como leciona Amílcar Falcão, quando um tributo é instituído o legislador tem em conta seu conteúdo econômico e os índices de capacidade contributiva presentes no na definição do tipo tributário (inclusive as alíquotas e bases de cálculo). Portanto o que em direito privado é um ato jurídico, para o direito tributário é um mero fato gerador imponível. Para a vida civil e comercial interessa a *"intentio júris"*, enquanto para a tributação interessa a *"intentio facti"*. Assim, *"se alguma inequivalência ocorrer entre a forma jurídica e a realidade econômica, cumpre ao intérprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente"*[57]. Isto porque *"os índices de riqueza e de capacidade contributiva é que são objeto de tributação"*[58].

Como leciona Wilhelm Hartz, o decisivo para a tributação não é a forma, eis que esta pode ter objetivo apenas fiscal, mas sim o que as partes efetivamente quiseram e realizaram[59].

---

[55] Aurélio Pitanga Seixas Filho. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 9.

[56] Aurélio Pitanga Seixas Filho. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 9.

[57] Amílcar de Araújo Falcão. *Interpretação e Integração da Lei Tributária. RDA, v. 40, p. 31-34.*

[58] Ruy Barbosa Nogueira. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias, p. 43.*

[59] Wilhelm Hartz. *Interpretação da Lei Tributária: conteúdo e limites do critério econômico, p. 95.*

Em que pese a possibilidade de uma interpretação econômica, a desconsideração de um ato deve conter o requisito da dissimulação em sua formação. Ou melhor, *"quando o fato econômico puder ser representado juridicamente por mais de uma forma, sem disfarce ou camuflagem, não é vedado ao contribuinte escolher a alternativa que resulte menor pagamento de tributo"*[60]. Em síntese, o combate à elisão tributária consubstanciada no negócio indireto dar-se-ia apenas pelas vias legislativas, através da edição de cláusulas antielisivas específicas.

De outra, conforme lembra Marcelo Huck, *"não se pode negar que o planejamento tributário (...) sem qualquer finalidade negocial, senão a da economia fiscal, poder ser taxado como forma do abuso de direito, sujeitando-se à desconsideração"*[61], tal como no modelo norte-americano do *"business purpose test"*, que exige finalidade negocial no ato praticado.

A interpretação econômica é fruto da jurisprudência de interesses, tendo como característica a despreocupação com os conceitos e categorias jurídicas, importando a consideração econômica do fato gerador, defendendo a supremacia do direito tributário sobre o privado e uma capacidade contributiva realista (base nos fatos sociais), acabando por ver uma ilicitude generalizada na elisão.

Entretanto, como visto acima e como será visto a seguir, o critério interpretativo econômico, de per si, não traz consigo tamanha rigidez.

Para Greco uma cláusula geral antielisiva deveria ficar restrita ao campo do imposto de renda, com alcance apenas nas práticas que não tivessem razões extratributárias e que tais práticas configurassem abuso de direito[62]. Aliás, para ele, o meio condutor da referida cláusula, introduzida por lei complementar, não representa inconstitucionalidade, eis que tal dispositivo insere-se na disciplina do fato gerador.

Quanto ao aspecto da constitucionalidade material o autor, após enumerar as três grandes objeções levantadas contra o dispositivo (agressão à legalidade estrita, violação da tipicidade fechada e instauração da tributação por analogia), acaba por concluir que não é pacífico que a constituição albergue os adjetivos "estrita" e "fechada" em seu texto. Na realidade o que importa é dar ao dispositivo introduzido pela LC 104 a interpretação que permita seu amoldamento à Constituição.

Tal conformação é exatamente a utilização do referido dispositivo para, combatendo o abuso de direito e a exclusiva finalidade tributária de um ato ou negócio jurídicos, fazer valer a eficácia dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Não há, portanto, o afastamento da proibição do uso da analogia, mas a autorização exclusiva para afastar a cobertura que dissimula o fato gerador ocorrido.

---

[60] Aurélio Pitanga Seixas Filho. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 19.

[61] Hermes Marcelo Huck. *Planejamento Fiscal: teoria e prática, p. 16.*

[62] Marco Aurélio Greco. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 183.

E para que a desconsideração seja levada a termo utiliza-se a teoria da aparência, uma vez que o fato gerador ocorreu, apenas está dissimulado (mascarado). Em outras palavras, o fato gerador, previsto em lei, ocorreu materialmente, embora não formalmente. Nesta esteira é que Greco defende que o introduzido parágrafo único do art. 116 acaba por defender a tipicidade e a legalidade, maculadas por uma esperteza do agente econômico.

Não menos importante é citar o seguinte entendimento de Greco:

> "Portanto, a meu ver, a norma comentada não 'introduz' a denominada interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, pela singela razão que não dispõe sobre essa matéria, e, dependendo do sentido que se dê à expressão, tenho até mesmo dúvida que seja necessário introduzi-la, posto que já integra o sistema."[63]

Quanto à celeuma colocada pelos conceitualistas acerca da correspondência entre os termos simulação e dissimulação, sendo este espécie daquele, Greco ao contrário, considera que a dissimulação tem maior amplitude, eis que abrange três figuras: o abuso de direito, a fraude à lei e o negócio indireto. Neste sentido ensina que *"a fraude à lei é a que mais nitidamente encontra previsão no dispositivo, pois (...) o agente utiliza uma previsão legal (...) como cobertura para a sua ação",* embora persista o debate se a fraude à lei inclui uma hipótese de não-tributação (isenção, etc.) e da busca de enquadramento em hipótese não prevista (lacuna). Já quanto ao abuso do direito, prevê menor aplicação eis que *"nem sempre o exercício abusivo implica mascaramento de um fato gerador",* vendo no abuso do direito uma forma de ato ilícito[64].

Fica claro para os adeptos desta linha de pensamento jurídico que o direito não é composto apenas por uma norma abstrata, mas também de fatos que juntos compõem uma realidade jurídica, pensamento já defendido por Enno Becker. Assim, a cláusula antielisiva visa preservar o direito através da realidade dos fatos a serem subsumidos a uma norma. Partindo do pressuposto que uma lei existe para ser seguida, e não 'driblada', tal cláusula vem defender os princípios da tipicidade, da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia. Não há, de outra, segurança jurídica sem o respeito a princípios como os da solidariedade, da igualdade, da democracia, da justiça fiscal, etc. Isoladamente a segurança jurídica apenas significa a manutenção de privilégios.

4- ELISÃO SOB A ÓTICA DA JURISPRUDÊNCIA DE VALORES

4.1- A Jurisprudência de Valores.

[63] Marco Aurélio Greco. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 192.

[64] Marco Aurélio Greco. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 195-196.

Trata-se do abandono do pragmatismo seletivo, vendo o Direito como uma "ciência de valores". Como se sabe, "pragmatismo" pode ser visto como interesses envolvidos em conflito. Interesses conflitivos possuem bipolaridade, ou seja, o bom e o mau, o lícito e o ilícito, etc. O grande problema do intérprete é identificar o valor insculpido na norma, uma vez que o pragmatismo monológico-tradicional pode vir sob a forma de discurso subjacente e imperceptível.

Enquanto a Escola da Exegese e a Jurisprudência de Conceitos abandonavam os valores em prol de uma normatividade taxativa; o Positivismo Kelseniano abandonava a taxatividade dando total liberdade para o que chamava de política judicial, não lhe interessando, para a Ciência do Direito, valores ou princípios, eis que eram impregnados de imprecisão e subjetivismo.

Tais valores são apreendidos em determinado momento histórico-cultural, do qual o direito é parte. E como tais, os valores admitem a possibilidade de graduação preferencial ou hierárquica. Passa o direito a realmente preocupar-se com questões valorativas tais como a moral, a legitimidade e o justo.

Reconhece, por outro lado, que o direito tutela bens em graus diferentes, abandonando outros. No caso de conflitos, inicialmente, tinha-se a necessidade de abandonar um pelo outro, ao que se chama de processo de valoração[65]. Esse processo é de difícil consecução. Elementos diversos entram na esfera decisória, tais como os "prés-gadamerianos".

Caminha-se, portanto, para o aperfeiçoamento desta verdadeira reconstrução normativa a partir de valores. Instrumentos tais como a *"razoabilidade de fundamentos"*[66] de Larenz; a inserção dos princípios da ponderação e da proporcionalidade, informando a necessidade de tentar, na medida do possível, não anular um princípio frente a outro; a inserção de um método hermenêutico concretizador; a visão dos princípios como mandatos de otimização; são esforços constantes da difícil tarefa de trabalhar com valores. Entretanto, registre-se, que os direitos humanos fundamentais (abandono dos Direitos Naturais, ou melhor, nova leitura dos mesmos a partir de sua refundação), dos quais o Estado é guardião e, portanto, a sociedade, acabam por mitigar os direito individuais em prol do coletivismo exigido por uma sociedade que se pretende solidária.

Importante citar Canaris para dar idéia da prevalência de valores dentro da tábua abstraída de uma sociedade. Para ele, o sistema jurídico justifica-se pelo "princípio da justiça", sendo informador essencial o "princípio da igualdade"[67].

---

[65] Margarida Maria Lacombe Camargo. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição ao estudo do direito* p. 128.

[66] Karl Larenz. Metodologia da Ciência do Direito, p. 141.

[67] Claus-Wilhem Canaris. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito, p. 32 a 35.*

Adentremos brevemente na questão da proporcionalidade. Karl Larenz, sobre o princípio da proporcionalidade, que advém do pressuposto de Direito como sistema aberto a valores, afirma que ele emana das idéias de justiça, eqüidade, bom senso, prudência, moderação, justa medida, proibição de excesso, entre outros[68].

Escreve Gilmar Ferreira Mendes acerca do referido princípio: "*em outros termos, o meio não será necessário se o objetivo almejado puder ser alcançado com a adoção de medida que se revele a um só tempo adequada e menos onerosa. Ressalte-se que, na prática, adequação e necessidade não têm o mesmo peso ou relevância no juízo de ponderação. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado,"* pelo que *"um juízo definitivo sobre a proporcionalidade da medida há de resultar da rigorosa ponderação e do possível equilíbrio entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (proporcionalidade em sentido estrito)*"[69].

Para Maria Margarida Lacombe Camargo, o referido princípio é um *"meta-princípio, à medida que orienta a aplicação dos demais, de conteúdo substancial, (...), a promover a convivência da divergência", visando, portanto, "garantir a justa medida de aplicação dos direitos ou princípios que venham a incidir sobre o mesmo caso concreto*"[70]. Destarte, não se pode negar vigência normativa a normas constitucionais (tais como as derivadas dos princípios da capacidade contributiva, da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, etc.) simplesmente pelo conflito aparente de interesses e da legalidade estrita.

Trazemos à colação o ensinamento de Paulo Bonavides[71], que citando Zimmerli, dá o primeiro elemento do princípio da proporcionalidade: o da pertinência. Para ele, sua aplicação deve responde se uma medida é *"o meio certo para levar a cabo um fim baseado no interesse público".* Não se cumpriria um "*fim baseado no interesse público"* afastando valores basilares de uma sociedade que se diz solidária em nome da competência tributária lastreada em atos de mera aparência com o intuito de reduzir a participação do contribuinte na repartição dos deveres fiscais. Como diz o publicista francês Xavier Philippe, "*de dois males, faz-se mister escolher o menor*"[72]**.** Ocorre que os próprios *males* são perspectivas que ao serem posta sob um regime de gradação vão caindo cada vez mais em sua suposto universalidade e generalidade.

4.2 – Elisão Fiscal e os Direitos Humanos Fundamentais

[68] Metodologia da Ciência do Direito, ed. de 1989, p. 585/586, e *Derecho Justo*, p. 144-145.

[69] Excertos da monografia intitulada *"Direitos Fundamentais"*.

[70] In Hermenêutica Plural. Eficácia Constitucional: uma questão de hermenêutica, Martins Fontes: 2002.

[71] In Curso de Direito Constitucional, p, 360.

[72] op. cit. p. 361.

Lembra Marcelo Huck, *"se a elisão funda-se no princípio da legalidade, certamente viola o da capacidade contributiva"*[73].

O direito não é criado para os juristas, nem pode ser visto como peça pronta, perfeita e acabada, capaz de, por si só, realizar a virtude e a paz social. É preciso abri-lo a um sistema de valores capaz de cumprir um princípio maior que o próprio direito: o da justiça.

De fato, como esclarece Habermas, *"a interpretação tem início numa pré-compreensão valorativa que estabelece uma relação preliminar entre norma e o estado das coisas, abrindo horizonte para ulteriores relacionamentos"*[74]. Logo, esta pré-compreensão valorativa é parte do método e precisa ser racionalmente trabalhada dentro de um processo hermenêutico que tenha a pretensão de buscar a correção.

Entretanto, um direito aberto a valores, *"deixaria o agente administrativo de ser mero zelador e fiscal do cumprimento da lei, podendo passar a buscar as conexões (...) agregando valores ao processo interpretativo que levariam à formação de um significado que não é originalmente o significado da lei"*[75].

Talvez a melhor definição das razões de uma cláusula antielisiva venha de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que "a *subsunção malograda e a analogia forçada pelo contribuinte, postulam, em nome da igualdade, a cláusula antielisiva e contra-analógica"*[76].

E mais uma vez nos brinda o referido autor:

> "A emergência do princípio da transparência fiscal, que sinaliza no sentido de que apenas a clareza e a abertura podem conduzir à superação dos riscos fiscais provocados assim pela fazenda pública (irresponsabilidade fiscal dos agentes públicos, desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte) como pelo contribuinte (elisão abusiva, sigilo fiscal para encobrir atos ilícitos)."[77]

Assim, uma jurisprudência de valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de administração da empresa, desde que não haja abuso de direito, ou seja, a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente.

Verifica-se, de outra, a falência da interpretação econômica e do modelo conceptualista, eis que se esgotaram ante as posições radicais adotadas. O que se precisa é uma harmonia entre direito e economia, através de uma interpretação aberta a valores e princípios. Para levar a termo a cláusula geral antielisiva, segundo Lobo Torres:

---

[73] Hermes Marcelo Huck. *Planejamento Fiscal: teoria e prática, p. 13.*

[74] Jürgen Habermas. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade,* vol. 1, p. 247.

[75] Fábio Junqueira de Carvalho. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 78.

[76] Ricardo Lobo Torres. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 240.

[77] Ricardo Lobo Torres. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 239.

"(A cláusula) contra-analógica, sob a inspiração do princípio da transparência e sob a influência direta da legislação francesa, criou uma exceção à proibição da analogia do art. 108, §1º, do CTN e se pôs em harmonia com os países mais importantes e democráticos da Europa e da América do Norte no combate ao abuso do direito no campo tributário". Assim, *"a norma geral antielisiva, que ora se incorpora ao nosso direito, deve ser interpretada sob a perspectiva do princípio da transparência e da ponderação entre capacidade contributiva e legalidade."*[78]

4.3. Elementos de complexificação da pretendida objetividade: Cláusula Antielisiva sob uma interpretação concretizadora e ponderada.

Sem dúvida tanto os conceptualistas como os adeptos da jurisprudências de interesses e de valores têm suas razões. De um lado não é justo que uma empresa tenha uma carga excessivamente pesada, perdendo competitividade, apenas para manter uma máquina estatal insaciável e ineficiente. De outro lado, também é de notória injustiça que um homem rico (muita vezes fruto de uma herança não tributada), com renda elevadíssima, faça planejamento tributário, acabando por pagar menos impostos que um assalariado de classe média[79]. De um lado um Estado incapaz de distribuir renda, de outro lado o egoísmo individualista tradicional daqueles que acreditam que a miséria não é de sua responsabilidade.

Por falar em justiça "*a teoria da justiça de Rawls, a teoria discursiva do direito de Habermas e a teoria da igualdade distributiva de Dworkin (...) constituem tentativas mais ou menos bem-sucedidas de tratar de temas fundamentais para a filosofia do direito segundo uma perspectiva racional e ponderada, que prima, sobretudo, pela visão substantiva e materializante dos temas, ultrapassando o formalismo ... dogmáticos"*[80].

Desta forma, estamos, indubitavelmente, diante de uma realidade que precisa ser ponderada através da inserção de valores capazes de garantir os princípios da segurança jurídica e da legalidade, sem, no entanto, jogar por terra os da capacidade contributiva, da isonomia e da solidariedade. Isto não é nada fácil.

Nesta esteira nos resta concordar com a assertiva de Alberto Nogueira:

"No Estado Democrático de Direito os direitos e garantias fundamentais passam a abranger também a 'cidadania tributária', conferindo ao contribuinte uma dimensão participativa e, inversamente, obrigando o Estado a exercer as atividades fiscais nos limites (formais e

---

[78] Ricardo Lobo Torres. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 244.

[79] Alberto Nogueira. *Os Limites da Legalidade Tributáriaa no Estado Democrático de Direito: fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa, p. 148.*

[80] Marciano Seabra de Godoi. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário, p. 101.*

substanciais) balizados pelo catálogo de preceitos, regras e princípios consagrados na Constituição."[81]

E mais, "*a legalidade nem encerra sempre a justiça, nem supõe necessariamente legitimidade. Tampouco todo o Direito. Igualmente, não exaure o campo da norma jurídica, considerando-se que as normas jurídicas não se subsumem apenas à norma legal"*[82]*.* Ocorre que longe de resolver problemas da *aplicatio* do direito, a abertura do sistema complexifica a concretude, põe em risco a normatividade, sem garantir a justiça (o motivo maior da abertura).

Levantaram-se Hesse e Müller em prol controle da tópica através do 'método hermenêutico concretizador'. Define-se o programa da norma através dos métodos tradicionais de interpretação, fixando, assim, limites normativos para o uso da tópica. Müller coloca o método normativo estruturante[83] (*"nexo entre concretização estruturada da norma e as tarefas das funções individuais da 'praxis' jurídica"*). Enquanto isso Hesse insere a idéia de pré-compreensão gadameriana, uma vez que *"o intérprete não pode compreender o conteúdo da norma de um ponto situado fora da existência histórica"*. Vêem os referidos autores que o texto na norma representa um limite intransponível para a atividade criativa do aplicador[84], assim, o *"texto possui primazia sobre o problema"*[85], invertendo a tópica. Como se vê, reagem ao colocar limites e tentar criar um método, ainda que não de forma tão abrangente quanto Alexy.

Visto desta forma, estamos diante do problema de ponderar os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da igualdade, da solidariedade, frente aos princípios da legalidade, da segurança e da tipicidade. Tudo parece objetivo se a tensão não estivesse no preenchimento os conteúdos.

Seabra de Godoi, *"... não se propõe em absoluto a volta da capacidade contributiva como 'superprincípio' ... o que se propõe é que seja reconhecido seu caráter de critério definido pela Constituição como o mais apropriado a constituir a medida geral do reparto das cargas tributárias, que poderá ceder frente a outros critérios (ponderação,*

---

[81] Alberto Nogueira. *Os Limites da Legalidade Tributáriaa no Estado Democrático de Direito: fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa, p. 148.*

[82] Raimundo Bezerra Falcão. *Tributação e Mudança Social, p. 325.*

[83] Friedrich Müller. *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 67-70.

[84] João Maurício Adeodato. *Ética e Retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 278 e 280.

Muito embora, infelizmente, esta não seja a posição unívoca. "Um bom exemplo, de mencionar o que geralmente os juízes não mencionam, fornece o próprio Supremo Tribunal brasileiro, em julgamento de recurso extraordinário ... com voto do relator do acórdão acolhido unanimemente, começando assim a ementa: 'Ofício judicante – postura do magistrado. Ao examinar a lide o magistrado deve idealizar a solução mais justa, considerada a respectiva formação humanística. Somente após, deve recorrer à dogmática para, encontrando o indispensável apoio, formalizá-la'. Assim, teremos a volta do debate clássico entre 'subsunção versus casuísmo".

[85] Cláudio Pereira de Souza Neto. *Jurisdição Constitucional, Democracia e Racionalidade Prática*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 183.

proporcionalidade)"[86]. Ocorre que conteudísticas abertas, núcleos duros de contornos indefinidos, ponderação imponderada ela mesma, tornam fáceis só os discursos.

Konrad Hesse[87] *arrola diversos princípios de interpretação constitucional, sendo eles: princípio da unidade da constituição, princípio da concordância prática, critério da exatidão funcional, critério do efeito integrador e critério da força normativa da constituição. A nós interessa ressaltar os seguintes princípios de interpretação, utilizando, desta feita, de feliz resumo feito por Cláudio Pereira de Souza Neto (in Jurisdição Constitucional, Democracia e Racionalidade Prática. Renovar. 2002, p. 192): I) Princípio da Concordância Prática: os bens jurídicos protegidos pela constituição devem ser coordenados uns aos outros. Onde nascem colisões não deve, em 'ponderação e bens' precipitada ou até ponderação de valor abstrata, um ser realizado a custo do outro; II) Princípio da Exatidão Funcional: se a constituição ordena a respectiva tarefa e a colaboração dos titulares de funções estatais em uma determinada forma, então o órgão interpretador tem de manter-se no quadro das funções a ele atribuídas; ele não deve pela maneira e pelo resultado de sua interpretação, remover a distribuição de funções; III) Princípio da Força Normativa da Constituição: deve, na resolução de problemas jurídico-constitucionais, ser dada a preferência àqueles pontos de vista que, sob os respectivos pressupostos, proporcionem às normas da Constituição força de efeito ótima.*

Do confronto de princípios, o aplicador deve ter em conta o peso de cada um. Para Robert Alexy[88] *princípios são mandados de otimização, não requerendo a realização total de seu dispositivo. Entretanto, os próprios princípios da interpretação têm conteúdos indeterminados (a ex.:* força de efeito ótima*) e podem colidir eles mesmos.*

Caso um método hermenêutico para o parágrafo único do art. 116 do CTN fosse o concretizador[89] *e a interpretação fosse conforme a constituição, levando sempre em conta o princípio da concordância prática ou da harmonização, evitando o sacrifício total de um princípio em benefício dos demais*[90]*, teríamos a difícil tarefa de ponderar os princípios da legalidade, da tipicidade, da segurança jurídica, da capacidade contributiva, da isonomia, da igualdade, da solidariedade, da dignidade da pessoa humana e da democracia. Tarefa para um Juiz Hércules (de Dworkin). Alerte-se que, com o Hércules, corre-se o risco de voltarmos ao estatuto dos* mestres da verdade *da Grécia arcaica*[91]*.*

---

[86] Marciano Seabra de Godoi. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário, p.258.*

[87] Konrad Hesse. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha, p. 65 e seguintes.*

[88] Robert Alexy. *Teoria de los derechos fundamentale., p. 86.*

[89] A respeito vide J. J. Gomes Canotilho. *Direito Constitucional, p. 1176-1178.*

[90] Willis Santiago Guerra Filho. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais,* p. 60.

[91] A respeito vide Marcel Dekienne. *Os Mestres da Verdade da Grécia Arcaica*.

> *Saídas criativas podem ser buscadas para superar a rigidez dos princípios tributários. A atividade de desconsideração dá-se em momento posterior à execução dos atos. Entretanto, de maneira ficta e jurídica, dá-se em um momento pré-tributário. Ou seja, a verificação do abuso do direito é, cronologicamente, anterior à incidência de uma norma tributária. Tal verificação é no uso das normas de direito privado, em sua deturpação teleológica ou em busca de uma analogia forçada.*

Descaracterizado o negócio jurídico, desconsiderado como tal, reenquadrado na espécie correta, após tais atividades é que se partirá para a verificação da norma tributária aplicável. Portanto, não haveria que se falar em interpretação analógica ou mesmo em tipicidade cerrada, uma vez que o momento de averiguação, como dito, será pré-tributário. Entretanto, isto mais parece alquimia jurídica para dar fundamentos aparentemente *conceitualistas* a um discurso de *interesses* ocultos.

Os conceptualistas, por sua vez e em regra, trazem exemplos inocentes, que não afetam a moral do homem comum ou mesmo do operador do direito.

Exemplos como: no caso de uma indústria de fabrico de tubo criar empresa para prestação de serviços de beneficiamento (revestimento e proteção) de tubos, afastando a incidência do IPI e do ICMS; ou ainda, quando empresa prestadora de serviços (estranhos à construção civil), sujeita-se ao ISS no local do estabelecimento prestador, devendo instalar sua sede em Município com alíquotas insignificantes, e nenhum outro estabelecimento (filial), ainda que os serviços sejam realizados em outros municípios (com alíquotas mais onerosas), logo o ISS será apenas recolhido na sede. Enfim, tais exemplos são o mero exercício da norma, sem alterar-lhe a substância e o conteúdo (em que pese, neste segundo caso, já haver decisões judiciais alterando a redação normativa frente a intenção ínsita na norma)[92].

Entretanto, quando se utiliza o arrendamento mercantil, deturpando seus conceitos (valor residual ínfimo ou pagamento prévio do mesmo), ou qualquer solução que transite no campo das lacunas dos institutos de direito privado, para deturpar-lhe a inteireza, aí não há possibilidade de que a moralidade e a ética sejam verificadas. Dizer, de outra, que o papel social dos empresários é criar empregos, não tem o condão de mudar a realidade. Criar empregos não é papel social, é necessidade da atividade empresarial. Tanto é que, sempre que possível, o trabalho humano é substituído por máquinas.

A elisão só será lícita quando respeitar a natureza dos institutos, ou seja, quando o negócio for direto, mera escolha de alternativas postas pelo direito. Negócio indireto cheira a anormalidade. A elisão que desborda dos limites teleológicos ou que distorce os conceitos normativos é lícita apenas em termos formais. Lembremos que a teoria do abuso de direito revela que os direitos subjetivos são relativizados frente a outros direitos em jogo, mitigados por valores e princípios aplicáveis na espécie.

---

[92] STJ. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 130.792 – Ceará, julgado em junho de 2000.

Está aí, portanto, a parcela residual da elisão fiscal. Em regra será lícita, desde que não se utilize do negócio indireto e nem aja com abuso de direito (ou de forma). Contudo, caímos no velho problema das ideologias. Certamente que o abuso de direito ou de representação, ou a comprovada má-fé são termos indeterminados, ou como diz Rescigno, no abuso de direito encontram-se e medem-se as diversas ideologias dos juristas[93].

Vemos como salutar para o direito tributário, mas como dificultador da legitimação da atividade da Administração Tributária em desconsiderar atos e negócios a edição do art. 187 do Novo Código Civil que determina 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"*.

Tal solução legislativa é evidentemente ligada a uma jurisprudência de valores nas mãos de quem defende uma jurisprudência da prevalência de interesses (os públicos sobre os privados), eis que os faz inserir no ordenamento jurídico, ficando claro, na integração dos ramos do direito, que a elisão só será lícita em forma e substância quando não exceder os limites impostos pelo seu fim econômico e social, não for contrário à boa-fé ou aos bons costumes. Isso sobrecarrega a já deficitária legitimação dos órgãos de tributação e do próprio judiciário. Está-se diante de uma realidade construtiva do direito a partir de sua interpretação, em especial no âmbito de sua aplicação judicial, a qual não se limita mais ao suprimento de lacunas e à integração do direito:

> *"Por isso, o Tribunal Constitucional Federal estabeleceu o 'princípio da ação recíproca'; cada elemento isolado da ordem jurídica pode, no seu todo e de acordo com o contexto, ser interpretado de modo diferente, a partir da compreensão da 'ordem axiológica da lei constitucional'. A partir desta antecipação, guiada por princípios, no sentido reconstruído do todo, estabelece-se, na verdade, não a nível do conteúdo dos diplomas, mas sim, metodicamente, uma bigradação entre ordem legal e princípios legitimadores. Esta tem como conseqüência, uma insegurança jurídica considerável."*[94]

Habermas desenvolve uma crítica sobre o direito criado pelos juízes, o qual forma uma espécie de legislação implícita e acaba por atentar contra o princípio da separação dos poderes, pondo em risco a racionalidade do exercício do direito e sobrecarregando a base de legitimação do Poder Judiciário[95].

Repisando, a elisão imoral, feita sobre uma distorção do direito, em que pese lícita na aparência e feita às claras, é contrária ao direito, visto este como um sistema de normas aberto a valores e princípios. Portanto, será lícita sob a

---

[93] Pietro Rescigno. *L'abuso del diritto*. Rivista di Diritto Civile. Padova. Vol. 11, 1965.

[94] Jürgen Habermas. *Direito e Moral*, p. 49.

[95] Jürgen Habermas. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*, II, p. 175.

ótica positivista, mas injurídica sob a moderna ótica do Direito como sistema aberto. Contudo, um sistema aberto tende a ser alopoiético e simbólico.

O fato de a nossa cláusula geral antielisiva ter-se inspirado no modelo francês (do ato anormal de gestão), e não nos modelos alemão (da prevalência da substância sobre a forma) ou americano (da intenção negocial), apenas reforça nossa tese do abuso do direito, uma vez que o ato anormal de gestão, para ser desconsiderado, deverá vir acompanhado da finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Toda vez que um ato anormal de gestão trouxer consigo anormalidades dos institutos ou das normas, distorcidas pelo intérprete e que tenha reflexo no campo tributário (ainda que não pretendido), a desconsideração será o único meio de combate a analogia ou a interpretação normativas forçadas.

Isto nos remete a uma inevitável fórmula de mediação, a qual chamamos de Jurisprudência Comunicativa, cuja essência está em Jürgen Habermas.

5. PROLEGÔMENOS PARA UMA JURISPRUDÊNCIA COMUNICATIVA

Decerto que a abertura do Direito a princípios e valores reaproxima este à Moral. Ocorre que retornamos à velha problemática, derivada de Kant, de como desinflacionar as máximas do agir moral insertas no seu imperativo categórico.

Nosso processo, por exemplo, ainda fica nas bases de um Tribunal da Razão, quando exige para legitimar uma decisão judicial o mero *livre convencimento racional e motivado do juiz*. Valores vistos de forma monológica tornam as relações instáveis e asseveram o déficit de legitimidade por que passa o direito positivo e as decisões judiciais que funcionam como verdadeira função de legislação positiva.

Desde logo trazemos à lume alerta posto por Jürgen Habermas, no sentido de que "*no caso de uma colisão* [de valores materiais] *todas as razões podem assumir o caráter de argumentos de colocação de objetivos, o que faz ruir a viga mestra introduzida no discurso jurídico pela compreensão deontológica de normas e princípios do direito. ... Na medida em que ... se adota a teoria da ordem de valores e a toma como base de sua prática decisão, cresce o perigo de juízos irracionais, porque, neste caso, os argumentos funcionalistas prevalecem sobre os normativos*"[96].

Entendemos, com isto, que se deve buscar uma mediação para as Jurisprudências de Conceitos, de Interesses e de Valores sob a forma de uma Jurisprudência Comunicativa, também no campo da tributação.

[96] Jürgen Habermas. Direito de Democracia entre Facticidade e Validade. Trad. Flávio de Beno Siebeneichker. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro. Vol. II, p. 321/322.

Na interpretação das normas, como também as tributárias, os argumentos de conceitos, de interesses e de valores passam a ser apenas argumentos e não verdades. Versões e não soluções, as quais passam a depender de um procedimento formal de construção do entendimento.

Klaus Günther derivou a teoria habermasiana, em especial na separação dos momentos de produção e aplicação das normas, as quais poderiam ser vistas nos chamados *Discurso de Fundamentação*[97] e *Discurso de Aplicação*[98]. Explique-se que o proceder de Günther segue a própria proposta habermasiana de especialização dos processos para cada tipo de discurso (objeto). De fato, não se pode pretender a mesma procedimentalização para a formação das normas e para a formação da aplicação do direito. Em outras palavras, na resolução dos casos concretos o sentido de 'U' (princípio ponte da universalização) como um princípio de fundamentação deve ser complementado por discursos de aplicação[99] que consigam desnudar os interesses individuais para permitir a formação de um interesse comum esclarecido. Esse *discurso de aplicação* preserva a essência das regras do discurso habermasiano (simetria, coação sem coação pelo melhor argumento, etc.) fazendo com que "uma norma só será válida[100] quando cada um aceitar (ou possa aceitá-la) 'como participante de um discurso prático'"[101]. Entretanto, lembro as deficiências de uma formulação de 'U' (a presunção de que as situações de aplicação estariam previstas na norma), ou seja, 'U' foi "provido de um índice temporal e cognitivo que vincula a decisão a respeito da validade ao estágio atual de nosso conhecimento e de nossas experiências"[102]. Isto é muito interessante, porquanto a própria pressuposição de formulação de uma norma autoriza (legitima) que no momento de aplicação se faça uma atualização da mesma. Dá-se, portanto, um *controle pelo contexto*, o que também estaria *autorizado* na perspectiva habermasiana.

Estas condições de legitimação são demonstradas por toda a teoria habermasiana, onde tudo tem que ser posto em discussão para, a partir da força de seus argumentos de defesa, angariar a necessária justificação: o reconhecimento:

---

[97] Cf. Juan Antonio García Amado. *La Filosofia del Derecho de Habermas e Luhmann*, p. 24-25.

Lembra o autor que retirada a fundamentação do direito na moral e na religião, Habermas acaba por abrir espaço para a fundamentação do direito necessariamente a partir da argumentação, da ação comunicativa. Assim, a legitimidade das normas estaria estritamente vinculada ao entendimento.

[98] Klaus Günther. *Teoria da Argumentação no Direito e na Moral: justificação e aplicação*, p. 35-37.

[99] Klaus Günther. *Teoria da Argumentação no Direito e na Moral: justificação e aplicação*, p. 56-57.

[100] Juan Antonio García Amado. *La Filosofia del Derecho de Habermas e Luhmann*, p. 27.

Esta é a chave de ligação do direito e da moral, uma vez que o direito positivo está vinculado a moral através do componente de legitimidade da validez jurídica, sendo essa uma relação de complementaridade.

[101] Klaus Günther. *Teoria da Argumentação no Direito e na Moral: justificação e aplicação*, p. 76-77.

[102] *Idem, ibidem*, p. 77.

> *"O que de fato se exprime na validez deôntica é a autoridade de uma vontade universal, partilhada por todos os concernidos, vontade esta que se despiu de toda qualidade imperativa e assumiu uma qualidade moral porque apela a um interesse universal que se pode constatar discursivamente, e que, por conseguinte, pode ser apreendido cognitivamente e discernido na perspectiva do participante."*[103]

Um acordo só poderia ser alcançado quando todos se submetessem ao exercício de uma *tomada de perspectiva mútua*, que levaria, segundo adjetivação tomada de Piaget, ao *descentramento* progressivo da própria compreensão[104] e da etnocentria de si mesmo e do mundo[105].

A intenção de Habermas seria a de desenvolver uma teoria crítica capaz de dar uma definição normativa de legitimidade. Capaz de definir um critério normativo que permita julgar as pretensões de validez das formas de legitimação, retomando a tentativa de dar uma definição normativa de legitimidade. Habermas propõe um conceito Reconstrutivo, afirmando que:

> *"Legitimidade significa que a pretensão que acompanha um ordenamento político de ser conhecido como correto e justo não está desprovido de bons argumentos: uma ordem legítima merece tal reconhecimento. Legitimidade significa o fato do merecimento de reconhecimento. ... Por legitimidade entendo o fato de que uma ordem política é merecedora de reconhecimento. A pretensão de legitimidade faz referência a garantia – no plano da integração social – de uma identidade social determinada por via normativa. As legitimações servem para fazer efetiva essa pretensão, isto é: para mostrar como e porque as instituições existentes são adequadas para empregar o poder político de forma tal que cheguem a realizar-se os valores constituídos da identidade social."*[106]

---

[103] Jürgen Habermas. *Consciência Moral e Agir Comunicativo*, p. 94.

[104] Jürgen Habermas. *Consciência Moral e Agir Comunicativo*, p. 169.

"Uma compreensão descentrada do mundo pressupõe, por conseguinte, a diferenciação de referências ao mundo, pretensões de validez e atitudes fundamentais. Esse processo remonta, por sua vez, uma diferenciação entre o mundo da vida e o mundo. Essa diferenciação penosamente exercitada na ontogênese da capacidade de falar e agir repete-se de certa maneira, em todo o processo de comunicação efetuado conscientemente. É desse difuso pano de fundo do mundo da vida, apenas intuitivamente presente e absolutamente certo, que se desprendem as esferas daquilo sobre o qual se pode alcançar em cada caso um acordo falível. Quanto mais avança essa diferenciação, tanto mais claramente podem-se separar as coisas: por um lado, o horizonte de obviedades inquestionadas, compartidas intersubjetivamente e não tematizadas, que os participantes conservam às costas; por outro lado, aquilo que têm defronte como conteúdos intramundamente constituídos de sua comunicação – objetos, que percebem e manipulam, normas obrigatórias, que preenchem ou infringem, vivências de acesso privilegiado, que podem manifestar. Na medida em que os participantes da comunicação compreendem aquilo sobre o que se entendem como algo no mundo, como algo que se desprendeu do pano de fundo do mundo da vida, o que é explicitamente sabido separa-se das certezas que permanecem implícitas, os conteúdos comunicativos assumem o caráter de um saber que se vincula a um potencial de razões, pretende validade e pode ser criticado, isto é, contestado com base em boas razões."

[105] Jürgen Habermas. *La Ética del Discurso y la Cuestión de la Verdad*, p. 25.

[106] Jürgen Habermas. *La Reconstrucción del Materialismo Histórico*, p. 271, 276 e 293-298.

Entretanto, isto só se dá através de premissas comunicativas, eis que, como diz Habermas, "por níveis de justificação entendo, pois, condições formais da aceitabilidade das razões que prestam as legitimações eficazes, força consensual e força motivadora ... Força legitimante hoje só as possuem as regras e as premissas comunicativas, que permitem distinguir um acordo ou pacto obtido entre pessoas livres e iguais frente a um consenso contingente ou forçado"[107].Chega-se portanto ao conceito:

> *"Esta primeira aproximação à Teoria da Ação Comunicativa de Habermas nos permite precisar o sentido de sua definição de legitimidade. Agora podemos fazê-lo: 1) a legitimação pode conceitualizar-se como um processo de comunicação; 2) o uso comunicativo da linguagem tem como objetivo interno a busca do entendimento; 3) portanto, a legitimidade estará dada pelas condições que permitem um processo comunicativo orientado ao entendimento, e 4) como discurso prático, a legitimidade pressupõe a idéia normativa de uma argumentação livre de toda coação externa, na qual se ponha à prova a validez dos fundamento do poder."*[108]

Para Habermas o legal não significa o legítimo. Um ordenamento jurídico deve estar posto sob condições de validade[109] entre as quais: estabelecer-se a partir de um processo de formação consensuado[110] e sem coação[111]. De outra, não se poderia explicar a legitimidade da legalidade a partir de uma racionalidade instalada na forma jurídica[112]. A legitimidade, ao contrário, se explica a partir de uma relação interna entre moral e direito[113]:

> *"O conteúdo da tensão entre a legitimidade e a positividade do direito é controlada na jurisdição como problema da decisão correta e, ao mesmo*

---

[107] *Idem, ibidem*, p. 278 e 281.

[108] Enrique Serrano Gómez. *Legitimación y Racionalización Weber y Habermas: la dimensión normativa de um ordem secularizado*, p. 146.

[109] Jürgen Habermas. *Direito e Moral*, p. 119.

A validade jurídica adquirida a partir de uma decisão competente deve ser diferenciada da validade social do direito, efetivamente aceite e imposto.

[110] Flávio Beno Siebeneichler. *Uma Filosofia do Direito Procedimental*, p. 161-162.

A legitimidade no processo de formação e aplicação das normas dá-se por conduto do princípio da argumentação ou do discurso. Em outras palavras, o processo democrático é legítimo porque apoiado no princípio do discurso, o qual asseguraria o caráter discursivo na formação da opinião e da vontade dos cidadãos. Assim, fruto da argumentação, os resultados, ainda que falibilistas, seriam racionais e, portanto, aceitáveis. Esclarece o autor essa posição teórica de Habermas: "a posição defendida por Habermas situa-se, pois, entre dois extremos: entre o positivismo e o funcionalismo neutro, de um lado, que não faz referência alguma à moral e à justiça, e o cognitivismo kantiano, de outro, segundo o qual o direito positivo depende essencialmente da moral, devendo, pura e simplesmente, ser subsumido à idéia de justiça."

[111] Fernando Haddad. *Habermas: Herdeiro de Frankfurt?*, p. 76.

[112] Jürgen Habermas. *Direito e Moral*, p. 38.

Lembra Habermas a questão dos *imperativos funcionais*, ou seja, "os pontos de vista normativos são subordinados, de forma politicamente regular, aos imperativos de conservação existencial de instituições estatais ou a imperativos de administração de mercados. Na concorrência entre direitos, por um lado, e bens coletivos, por outro, impõem-se exigências funcionais de subsistemas guiados por dinheiro e poder, que por seu lado não são mais integrados através de normas e valores."

[113] Jürgen Habermas. *Direito e Moral*, p. 30.

tempo, consistente. A mesma tensão se renova, porém, no próprio nível pragmático da prática da decisão judicial, porque as exigências ideais feitas ao processo de argumentação têm que ser harmonizadas com as restrições impostas pela necessidade de regulamentação fática. Em compensação, o direito tem que ser aplicado a si mesmo através de formas de organização, a fim de não produzir apenas competências da jurisdição em geral, e sim introduzir discursos jurídicos como componentes de processos judiciais. As ordens dos processos judiciais institucionalizam a prática de decisão judicial de tal modo que o juízo e a fundamentação do juízo podem ser entendidos como um jogo de argumentação, programado de uma maneira especial. Por outro lado, os processos jurídicos cruzam-se com os argumentativos, sendo que a instauração jurídico-processual de discursos jurídicos não pode intervir no âmago da lógica da argumentação. O direito processual não regula a argumentação jurídico-normativa enquanto tal, porém assegura, em uma linha temporal, social e material, o quadro institucional para decorrências comunicativas não-circunscritas, que obedecem à lógica de discursos de aplicação."[114]

A chave da questão é, portanto, uma Jurisprudência Comunicativa que faça a mediação das liberdades pública e privada e dos argumentos das outras três jurisprudências. Normas como a da *cláusula geral antielisiva*, dado seu conteúdo indeterminado e um sistema de direito aberto, não pode ser objeto de concretização a não ser por procedimentos especiais de *aplicatio*, sem o que se passa do abuso de direito da elisão ao abuso de direito da aplicação. Trocar um abuso por outro não resolve a questão da legitimidade e da justiça.

BIBLIOGRAFIA

ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales. Madrid: CIC, 1997.*

AMADO, Juan Antonio García. *La Filosofía del Derecho de Habermas y Luhmann*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.

APOCALYPSE, Sidney Saraiva. *A Regra Antielisiva. Apenas uma Dissimulada Intenção.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 305-319.

BIANCO, João Francisco. *Norma Geral Antielisão – aspectos relevantes.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 145-160.

[114] Jürgen Habermas. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*, I, p. 292.

BONAVIDADES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1999..

BRITO, Edvaldo. *Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 47-76.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Eficácia Constitucional: uma questão hermenêutica.* In: BOUCAULT, Carlos E. de Abreu et RODRIGUEZ, José Rodrigo (orgs.). *Hermenêutica Plural*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 369-390.

_____. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição ao estudo do direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito.* Tradução port. António Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. Título original: *Systemdenken um Systembegriff in der Jurisprudez.*

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional.* 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARVALHO, Fábio Junqueira de. e MURGEL, Maria Inês. *Da Desconsideração de Atos ou Negócios Jurídicos pela Autoridade Administrativa.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 75-84.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Os Limites Atuais do Planejamento Tributário.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 279-304.

DEKIENNE, Marcel. *Os Mestres da Verdade da Grécia Arcaica*. Tradução Andréa Daher. Rio de Janeiro: Zahar, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatório, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social.* 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GADAMER, Hans-Georg. *O Problema da Consciência Histórica.* Tradução Paulo César Duque Estrada. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998. Título original: *Le Problème de la Conscience Historique*.

_____. *Verdade e Método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica.* Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999. Título original: *Warheit und Methode*.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, 1999.

GÓMEZ, Enrique Serrano. *Legitimación y Racionalización Weber y Habermas: la dimensión normativa de um ordem secularizado*. Barcelona: Anthropos, 1994.

GRECO, Marco Aurélio. *Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 181-204.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais.* 2. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2001.

GÜNTHER, Klaus. *Teoria da Argumentação no Direito e na Moral: justificação e aplicação*. São Paulo: Landy, 2004.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da constituição; contribuição para a interpretação pluralista e 'procedimental' da constituição.* Tradução Gilmar Ferreira Mendes. 1. ed. Porto Alegre: SAFE, 1997.

HABERMAS, Jürgen. *Consciência Moral e Agir Comunicativo.* Tradução Guido A. de Almeida. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989. Título original: *Moralbewusstsein und Kommunikatives Hadeln.*

_____. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade.* Tradução Flávio Beno Siebeneichler. 1. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. vol. I. Título original: *Faktizität und Geltung: beiträge zur Diskurstheorie des Rechits und des demokratische Rechitstaats*.

_____. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade.* Tradução Flávio Beno Siebeneichler. 1. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. vol. II. Título original: *Faktizität und Geltung: beiträge zur Diskurstheorie des Rechits und des demokratische Rechitstaats*.

_____. *A Inclusão do Outro: estudos de teoria política*. Tradução George Sperber e Paulo Astor Soethe.São Paulo: Loyola, 2002. Título original: *Die Einbeziehung des Anderen – Studien zur politischen Theorie*.

_____. *La Reconstrucción del Materialismo Histórico*. Madrid: Taurus, 1981.

_____. *La ética del discurso y la cuestión de la verdad*. Tradução Ramón Vilá Vernis. Barcelona: Paidós, 2003. Título original: *L'Éthique de la discussion et la question de la verité*.

_____. *Direito e Moral*. Tradução Sandra Lippert. Lisboa: Instituto Piaget, 1999. Título original: *Recht und Moral*.

HADDAD, Fernando. *Habermas: herdeiro de Frankfurt?*. In Lua Nova, São Paulo: Cedec, n. 48, pp. 67-84. jul. 1997.

HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito.* Tradução port. Armindo Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. Título original: *The Concept of Law*.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha.* Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1998.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Planejamento Fiscal: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito.* Tradução port. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. Título original: *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*.

_____. *Derecho Justo*. Madrid: Ariel, 1960.

LIPSET, Seymour Martin. *El Excepcionalismo Norteamericano*. México: FCE, 2000.

LUNA, Everardo da Cunha. *Abuso de Direito.* 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. *A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade: análise crítica do parágrafo único do Art. 116 do CTN.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 103-116.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 117-128.

MELO, José Eduardo Soares de. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104/2001.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 161-180.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

NOGUEIRA, Alberto. *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito: fisco x contribuinte na arena jurídica, ataque e defesa.* 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar 104.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 245-278.

PEREIRA, César A. Guimarães. *A Elisão Tributária e a Lei Complementar 104/2001.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 21-46.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROLIM, João Dácio. *A Conveniência ou não de uma Norma Geral Antielisiva. Conciliação da Liberdade e da Segurança com a Igualdade*. In: Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, n. 5/6, Belo Horizonte: Del Rey, jan.-ago. 2000, p. 41-49.

_____. *Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva Introduzida pela Lei Complementar 104/2001.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 129-144.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 7-20.

SIEBENEICHLER, Flávio Beno. *Uma Filosofia do Direito Procedimental*. In Revista Tempo Brasileiro, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, n. 138, pp. 153-172, jul./set. 1999.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Jurisdição Constitucional, Democracia e Racionalidade Prática*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Chamada "Interpretação Econômica no Direito Tributário", a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 233-244.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *O Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder da Administração.* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 85-102.

VATTIMO, Gianni. *Diálogo con Nietzsche: ensayos 1961-2000*. Tradução Carmen Revilla. Barcelona: Paidós, 2002. Do original: *Dialogo con Nietzsche*.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva.* 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

Referência Bibliográfica deste Trabalho (ABNT: NBR-6023/2000):

MENDES, Sérgio da Silva. Das "Hermenêuticas" Tributárias à Jurisprudência Comunicativa: leituras da cláusula geral antielisiva sob as óticas das 'Três Jurisprudências' – prolegômenos para uma quarta via. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 6, abril/mai/junho, 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: xx de xxxxxxxx de xxxx

Obs. Substituir x por dados da data de acesso ao site www.direitodoestado.com.br

Publicação Impressa:

Informação não disponível.