

# A Elisão Tributária e a Interpretação Econômica

Aurélio Pitanga Seixas Filho

*Professor Titular Aposentado de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal Fluminense. Doutor, Livre-docente e Ex-professor Adjunto de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Doutor em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.*

## *Resumo*

A Elisão ou Planejamento Tributário são formas legais de reduzir o imposto a pagar desde que o negócio jurídico represente a realidade econômica praticada, sem abuso de direito. Se a forma jurídica simular um negócio insólito e artificial, poderá ser o mesmo desconsiderado em favor da sua real substância.

## *Abstract*

Tax elusion or tax planning are legal forms of tax reduction since the legal business represents an economic reality practice, without abuse of form. If the legal form simulates an insolit and artificial business, it could be disregarded in favour of the real substance.

## **1. Introdução**

A elisão tributária ou evasão legal é uma forma lícita do contribuinte conseguir reduzir a dívida tributária aproveitando-se de lacunas ou imperfeições da lei tributária, já que o legislador não pode ser oniprevidente deixando, em consequência, malhas e fissuras no sistema tributário é a lição de Antônio Roberto Sampaio Dória.<sup>1</sup>

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, cujo texto é o seguinte: “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”.

Por este novo dispositivo do Código Tributário Nacional a autoridade fiscal estaria autorizada a não levar em consideração os documentos formados e firmados pelo contribuinte, isto é, a forma jurídica adotada pelo contribuinte para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos, por entender que, na realidade, teriam sido praticados outros atos ou negócios jurídicos que gerariam uma quantidade maior de imposto.

Para fugir do termo simulação, que tem um inquestionável sentido de abuso de forma jurídica ou de fraude à lei, preferiu o legislador utilizar a palavra dissi-

<sup>1</sup> *Elisão e Evasão Fiscal*, São Paulo, Lael, 1971, pp. 30/31.

mulação, que, segundo o *Dicionário Aurélio*, significaria - encobrimento dos próprios desígnios; disfarce; fingimento; enquanto o verbo dissimular seria: ocultar com astúcia; encobrir; fingir; disfarçar; atenuar.

## 2. Interpretação Econômica

Em Direito Tributário, foi denominada de interpretação econômica uma forma de a autoridade fiscal, no exercício de sua potestade administrativa, efetivar o lançamento tributário e exigir o pagamento do tributo, ao avaliar a matéria fática com base na real ou verdadeira atividade econômica praticada pelo contribuinte, que teria sido encoberta (disfarçada ou fingida) por uma forma jurídica extravagante ou diferente da normal, da qual não resulte um pagamento do tributo ou inferior ao realmente devido.

Esta regra de interpretação surgiu com o Código Tributário da Alemanha, de 1919, havendo impregnado profundamente, como não poderia deixar de ser, a doutrina germânica, e todos os tributaristas que, de uma forma ou de outra, se submetem à sua influência.

Para Amílcar de Araújo Falcão, esta técnica recomenda seja a lei tributária interpretada funcionalmente, levando em conta a consistência econômica do fato gerador, a normalidade dos meios adotados para atingir certos fins, e a finalidade ou função que o tributo instituído vai desempenhar. Não haveria uma interpretação ab-rogante, com o fim de autorizar-se o intérprete a superar a norma legislativa, para dar-lhe sentido que possa corrigir eventuais desrespeitos aos ditames da justiça. Seria uma técnica especial, como também existe nas demais disciplinas jurídicas, quanto ao modo de considerar os fenômenos, fatos ou situações relevantes para a tributação, e de pesquisar-lhes o conteúdo, a essência.

Doutrina Falcão, que

“o legislador, ao instituir um tributo, indica um fato, uma circunstância, ou um acontecimento como capazes de, pelo seu surgimento, ou ocorrência, darem lugar ao nascimento daquele. Estes fatos ou situações são sempre considerados pelo seu conteúdo econômico e representam índices de capacidade contributiva. Dessa forma, o fato gerador se conceitua objetivamente, de acordo com o critério estabelecido na lei. Para a sua configuração, a vontade do contribuinte pode ser mero pressuposto, mas nunca elemento criador ou integrante. Por isso mesmo, aquilo que em direito privado é um ato jurídico, produto da vontade do indivíduo, em direito tributário é um mero fato - fato gerador imponível.

Daí o diverso tratamento de situações jurídicas que se supõe sejam iguais, mas que, de fato, não o são. É que, enquanto nas relações civis ou comerciais é relevante a *intentio juris*, interessa ao direito, somente a vontade empírica, ou seja, a *intentio facti*. Normalmente, as duas intenções coincidem e, então, o instituto, ou o conceito de direito privado é recebido mais ou menos integralmente pelo direito tributário. Mas, se alguma inequivalência ocorrer entre a forma jurídica e a realidade econômica, cumpre ao in-

térprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente.”<sup>2</sup>

Outro jurista brasileiro adepto da doutrina germânica, Ruy Barbosa Nogueira, já teve a oportunidade de lecionar o seguinte:

“Embora as formas de expressão do Direito sejam instrumentos jurídicos, no caso das leis tributárias, *o conteúdo é incontestavelmente de natureza econômica*, pois os índices de riqueza ou de capacidade contributiva é que são objeto da tributação.

Em particular para as leis tributárias, é de se observar que os ‘fundamentos econômicos’ não são elementos separáveis da própria lei, mas fazem parte de seu conteúdo normativo, pois uma norma é qualificada como tributária quando na sua figura jurídica estão os *pressupostos de fato* da incidência que ela descreve *in abstracto* e estes pressupostos que, pela natureza das coisas e escolha do legislador, são econômicos, é que, ao se realizarem, darão nascimento ao vínculo jurídico, ao direito de crédito, portanto, vida à normatividade: ‘não é a norma em si e por si só que faz surgir para o Estado uma pretensão de imposto suscetível de execução, mas somente um concreto evento da vida *econômica* que se apresenta juridicamente como uma realização (antes apenas hipoteticamente descrito) do fato gerador do imposto’ (Hensel). Eis porque na interpretação da lei tributária se há de indagar desse aspecto *constitutivo* do direito. (...) *Os fundamentos econômicos da lei tributária vinculam e condicionam os efeitos jurídicos.*”<sup>3</sup>

Sintetizando a lição desses juristas, a interpretação econômica significa que a lei tributária deve ser interpretada funcionalmente, levando em consideração a consistência econômica do fato gerador e a respectiva compatibilidade das formas jurídicas adotadas, já que as leis tributárias têm um conteúdo incontestável de natureza econômica, pois seus fundamentos econômicos não são elementos separáveis da lei, fazendo parte de seu conteúdo normativo.

### 3. Interpretação Teleológica

Com respeito ao Código Tributário Nacional, Ricardo Lobo Torres entende que:

“O artigo 109 do Código Tributário Nacional admite uma outra leitura: a de que recomenda a interpretação teleológica. Pelo menos no que pertine aos conceitos tributários não imbricados na Constituição. O método teleológico leva em conta a finalidade e o objetivo da norma. Traduz-se, no campo tributário, e em outros ramos do Direito, na *interpretação econômica* (ou consideração econômica - *wirtschaftliche Betrachtungsweise* para os alemães) ou na *interpretação funcional* dos italianos.

O Código Tributário Nacional parecia aderir, na fase de sua elaboração, à teoria da interpretação econômica, por influência da doutrina e interpretação germânicas. Com a ressalva do artigo 110, todavia, o método siste-

<sup>2</sup> “Interpretação e Integração da Lei Tributária”, *Revista de Direito Administrativo* nº 40, Rio de Janeiro, abril-junho de 1955, pp. 31, 33 e 34.

<sup>3</sup> *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª edição, São Paulo, RT, 1965, pp. 43/4.

mático ganhou maior amplitude, em detrimento do teleológico, como vimos, em face da circunstância de que o sistema tributário brasileiro está quase todo calcado na Constituição, criando-se, dessa forma, uma conflitante e ilógica duplicidade de métodos, conforme o conceito tributário se esgote, ou não, na legislação ordinária. De qualquer modo, o Código Tributário Nacional ‘se apresenta tímido quanto à interpretação econômica’ (Baleeiro) e cuida apenas das relações entre Direito Civil e Direito Tributário, não chegando a uma fórmula geral de interpretação teleológica, aplicável aos diferentes problemas fiscais, como fazia a antiga legislação germânica e ainda faz a lei argentina.”<sup>4</sup>

#### 4. Interpretação por Isonomia

A doutrina alemã, com base na uniformidade ou isonomia da tributação, é que tem justificado a interpretação dos fatos tributáveis segundo a sua consistência econômica, esclarecendo Heinrich Beisse que:

“A tributação se vincula a fatos e situações reais e, portanto, também a estruturas do Direito Civil que correspondem à intenção das partes. Nelas se manifesta a capacidade econômica dos sujeitos passivos que justificam a intervenção tributária. Por isso as leis tributárias, com suas descrições do fato, querem alcançar exatamente estes fatos ‘verdadeiros e atuantes, isto é, econômicos’ criados pelo contribuinte com base no princípio da liberdade de estruturação dentro do direito privado (direito civil e direito tributário - abuso das formas) e não apenas às estruturas formais que somente estão no papel.

Por isso, a consideração econômica está correlacionada com o princípio da uniformidade da tributação.

Fatos economicamente, isto é, faticamente iguais, devem ser tratados igualmente - tanto a favor como contra o contribuinte. Uma tal comparação exige uma valoração. No entanto, talvez seria mais claro falar em ‘consideração fática’ em vez de ‘consideração econômica’.”<sup>5</sup>

Em trabalho posterior, assim Beisse sintetizou a questão:

“A problemática específica do critério econômico resulta da antinomia entre a igualdade da tributação, a que este método serve, e o imperativo da segurança jurídica. O postulado da igualdade e, conseqüentemente, da conexão da tributação com a capacidade contributiva pertence essencialmente a toda tributação. Mas também o requisito da segurança jurídica pertence a ela, e até com primazia, como já acentuou Adam Smith. Eis porque, para toda ordenação jurídico-tributária, se põe o problema da conexão da tributação à forma exterior ou ao conteúdo econômico, real, dos fatos concretos e, por conseguinte, se põe também a questão do critério econômico.”<sup>6</sup>

<sup>4</sup> *Norma de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Renovar, 2000, pp. 197/8.

<sup>5</sup> “Interpretação”, *Estudos Tributários em Homenagem a Rubens Gomes de Sousa*, São Paulo, Resenha Tributária, 1974, p. 41.

<sup>6</sup> “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã”, *Estudos em Homenagem ao Professor Rui Barbosa Nogueira*, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 38.

## 5. Desconsideração da Forma Jurídica

A desconsideração da forma jurídica adotada no negócio jurídico em favor da realidade do conteúdo econômico também é defendida por Wilhelm Hartz em um ensaio monográfico:

“Na apreciação dos fatos geradores o que importa é compreendê-los em seu real conteúdo econômico, sem atentar para a forma acidental ou arbitrária que as partes lhes atribuíram. Casos com o mesmo apoio econômico recebem o mesmo tratamento tributário. O que pode ser decisivo para a tributação não é o que está no papel, pois o que está escrito com frequência no papel tem objetivo apenas fiscal, mas é sim, o que as partes efetivamente quiseram e realizaram. Se o contrato e a execução não se compatibilizam, cabe então em geral deixar, como critério do direito tributário, que a execução seja elemento decisivo para a tributação. Estes princípios resultam da necessidade de uma aplicação igualitária das leis tributárias. A carga fiscal não fica dependendo da habilidade ou falta de repressão dos indivíduos.”<sup>7</sup>

Uma variante da interpretação econômica do negócio jurídico é a que concede prioridade à substância do negócio jurídico em detrimento da sua forma jurídica como explicitado pelo jurista suíço Raoul Lenz:

“Tem sido posto em relevo pelos tribunais e pelos escritores que a doutrina da substância *versus* forma não foi de nenhum modo uma tentativa para por fora da lei o planejamento tributário, mas apenas para fixar limites ao emprego de arranjos de natureza artificial, objetivando unicamente evitar impostos que se tornariam devidos se a operação não tivesse sido revestida de forma inadequada (...).

(...) A base comum em todos os países é a teoria do abuso do direito que já se encontra no direito romano, como proibição do exercício de um direito de que alguém é titular, se esse exercício é motivado pelo só desejo de prejudicar outrem (...).

(...) O Tribunal Federal concluiu que o fato em si, de haver escolhido uma estrutura fiscal vantajosa, mas por outro lado insólita e artificial, era prova suficiente de que a elusão de imposto havia sido tentada (...) Compete à administração fazendária provar que o caminho escolhido era artificial e que uma poupança insólita de imposto foi alcançada por este meio.”<sup>8</sup>

Hartz, entretanto, defende a possibilidade de o contribuinte escolher a melhor forma jurídica para seus negócios, já que não tem a obrigação de suportar a maior carga tributária. Seu entendimento é o seguinte:

“4 - Abuso de formas e possibilidades jurídico-formais.

a) O direito à liberdade de escolher formas jurídicas. Já se referiu que seria contrário à natureza do direito tributário influenciar sobre o montante do imposto por meio de manipulações arbitrárias. Por outro lado, é asse-

<sup>7</sup> *Interpretação da Lei Tributária, Conteúdo e Limites do Critério Econômico*, São Paulo, Resenha Tributária, 1993, p. 95.

<sup>8</sup> “Elusão Fiscal e a Apreciação Econômica dos Fatos”, *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado, em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio de Janeiro, Forense, 1988, pp. 589, 594 e 595.

gurado aos contribuintes o bom direito de buscar a forma de direito civil que lhe acarrete a menor carga fiscal possível.

O direito tributário não está para influir nas formas do direito civil. Pelo contrário, ele se liga às formas que as partes produzirem segundo a sua vontade, no pressuposto, naturalmente, de que se trata de formulações jurídicas sérias, na aparência e na realidade, e que o contrato e sua execução sejam compatíveis entre si. O contribuinte não é obrigado a escolher a forma jurídica através da qual o fisco possa contar com o máximo de receita.”<sup>9</sup>

## 6. Analogia por Compreensão

Brandão Machado, tradutor dos textos anteriormente reproduzidos, em prefácio ao ensaio de Wilhem Hartz, questionou a validade da aplicação do critério econômico e do instituto do abuso de formas de Direito Privado, pois apesar de estarem justificados nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, a sua aplicação é baseada na analogia, o que seria legalmente autorizado pela legislação alemã, enquanto o artigo 108, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional expressamente a proibiria.<sup>10</sup>

A analogia proibida pelo CTN é a integrativa, que tem a função de preencher eventual lacuna da legislação, diferentemente da analogia por compreensão que, através de uma interpretação analógica, aplica a mesma lei a fatos iguais ou muito semelhantes, indicativos de igual capacidade econômica. É uma questão de justiça, de igualdade ou de isonomia, matéria de estatura constitucional, uma verdadeira cláusula pétrea.

Já a interpretação analógica tem a função de aplicar a mesma lei a fatos iguais ou muito semelhantes, indicativos de igual capacidade econômica, é uma questão de justiça, de igualdade ou de isonomia, matéria de estatura constitucional, uma verdadeira cláusula pétrea.

Segundo Eusébio Gonzales Garcia “a analogia é um processo interpretativo que se distingue da interpretação extensiva por razões de grau, por razões quantitativas e não qualitativas”,<sup>11</sup> opinião compartilhada, também, por Andrea Amatucci, para quem

“a indagação analógica mostra-se também quantitativamente idêntica à interpretação, porque alcança a construção de uma norma no âmbito do juízo de valor contido no sistema e em seguida à determinação da hipótese de incidência (*fattispecie*) que se harmoniza com a ‘ratio’ da idêntica norma. A comum natureza interpretativa e a afinidade da função que vincula o procedimento analógico e a interpretação extensiva não consente, porém, com a identificação das duas atividades cognitivas.”<sup>12</sup>

Não há a menor dúvida, seja em qual for o ramo da ciência jurídica, que fatos idênticos, iguais ou muito semelhantes devem receber o mesmo tratamento ju-

<sup>9</sup> Obra citada, p. 100.

<sup>10</sup> Obra citada, p. 22.

<sup>11</sup> *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 51.

<sup>12</sup> “L’Interpretazione della Legge Tributaria”, *Trattato di Diritto Tributario*, tomo II, vol. I, Pádua, Cedam, 1994, p. 563.

rídico, não havendo necessidade de uma lei expressar uma regra que é decorrente do mais elementar e fundamental princípio da vida dos homens e de um ordenamento jurídico dito democrático, que é a de que pessoas iguais devem ser tratadas igualmente, reservando-se um tratamento *especial* para as pessoas que, devido a uma circunstância relevante, mereçam um tratamento particular ou singular.

### 7. Negócio Indireto

O problema interpretativo, entretanto, é a liberdade que tem a pessoa de revestir o seu negócio jurídico com a forma que lhe for mais conveniente. Quando a conduta for legalmente proibida, ou tiver que obedecer a formalidades expressamente discriminadas em lei, somente através de simulação é que poderá ser praticada, cabendo à parte prejudicada provar a inadequação ou abuso da forma jurídica adotada.

Possuindo o contribuinte mais de uma forma jurídica para realizar o seu intento, sendo as mesmas normais, sem desvio de funcionalidade ou discrepância de forma jurídica, não há como a autoridade fiscal alegar uma dissimulação para desconsiderar a forma jurídica legitimamente adotada.

Dificilmente, no Direito Tributário brasileiro, uma cisão em uma empresa para a venda do controle acionário de uma delas, seria considerada uma forma inaceitável (dissimulada) de elisão tributária. Somente através de um dispositivo legal específico, como ocorreu com uma lei do imposto de renda, seria tal procedimento sujeitoado a imposto.

Entretanto, se uma pessoa constitui uma sociedade, capitalizando-a com o valor de um imóvel, com o fim único de em curto espaço de tempo, desfazer-se dessa sociedade para, dissimuladamente, transferir a propriedade desse imóvel burlando o pagamento de tributos, parece-me estar ocorrendo um ato jurídico cabível de ser desconsiderado pela autoridade fiscal competente para isto.

A fusão ou incorporação de empresas é um negócio jurídico que depende exclusivamente de decisões comerciais, não podendo ser desconsiderado se uma das razões, ou a principal, para a tomada da decisão for o aproveitamento de prejuízos contábeis ou fiscais para efeito de elisão tributária. Neste caso, como em outros, cabe uma solução legislativa, se o problema atingir um volume estatístico que mereça esta alternativa.

### 8. Fato Gerador Alternativo

O professor suíço Ernst Höhn, em trabalho sugestivamente denominado de *Evasão do Imposto e Tributação Segundo os Princípios do Estado de Direito*,<sup>13</sup> preferencialmente, considera mais apropriado combater a evasão de impostos através de uma interpretação adequada. Não sendo bastante e suficiente a interpretação, a alternativa seria a utilização de pressupostos fáticos substitutivos fixados através de uma nova lei, isto é, um fato gerador alternativo.

Como pressuposto substituto, no Direito brasileiro, pode ser lembrado o mal denominado instituto do lucro arbitrado no imposto de renda, que é a alternativa

<sup>13</sup> Obra citada na coletânea *Estudos em Homenagem ao Professor Rui Barbosa Nogueira*, São Paulo, Sarai-va, 1984, p. 283.

legal para substituir o lucro real como base de cálculo, quando for desconsiderada a contabilidade da empresa.

### 9. Base de Cálculo Específica

O problema da sonegação através do subfaturamento não é de fácil solução, apesar da exaustiva definição legal do valor aduaneiro, e da recente e intrincada legislação do preço de transferência. Na legislação do imposto sobre produtos industrializados, para evitar o subfaturamento entre as empresas vinculadas, as relações de interdependência foram especificadas de forma bastante extensiva.

Apesar do custo a ser dispendido, não só para montar a quantidade de empresas necessárias para ultrapassar o esquema legal de interdependência, como a complexidade da burocracia necessária para a emissão dos documentos fiscais que devem camuflar o subfaturamento, em um caso concreto de evasão bastante elevada, a Receita Federal teve que se socorrer de um pressuposto substitutivo, como é a base de cálculo específica, tributando com base na quantidade (litro, quilo, metro cúbico) do produto vendido, fugindo da base de cálculo *ad valorem*.

A base de cálculo específica pode ser usada, discricionariamente, como atividade administrativa de lançamento do tributo pela autoridade fiscal, como é o caso de IPTU, em que devido ao grande número de imóveis e às suas particularidades, torna-se mais prático e simples abandonar a avaliação individual, em favor de uma avaliação zonal em proporção à metragem dos imóveis.

Já para os impostos de importação e sobre produtos industrializados, na medida em que a base de cálculo ordinária deve levar em conta o valor da operação, a dificuldade, ou impossibilidade, de aceitar o valor declarado pelo contribuinte, reserva a alternativa de tributar por alguma especificidade da mercadoria estrangeira ou do produto. Neste caso, a tributação específica é dimensionada pela autoridade administrativa, porém, com base no seu poder normativo delegado, autorizado constitucionalmente pelo artigo 153, parágrafo 1º.

A fixação da alíquota específica pela autoridade administrativa delegada, deve obedecer, em primeiro lugar, aos limites e condições fixados no ato legislativo delegante. Em segundo lugar, ao ser escolhida uma alíquota de R\$ 3,00 por litro de uísque, por exemplo, essa alíquota deverá ser dimensionada com base no valor provável ou de mercado do litro de uísque, devendo ser atualizada periodicamente. Consequentemente, a alíquota específica não é uma alíquota fixa, que muitos consideram inconstitucional, sendo, sim, um instrumento apropriado e adequado de técnica fiscal para a obtenção de uma cobrança tributária mais simples e inquestionável, e, também, para combater a evasão de impostos.

Como bem lembrou o professor suíço, os pressupostos substitutivos são recursos que devem ser lembrados pelo legislador tributário quando a interpretação jurídica dos fatos econômicos não é suficiente para revelar os verdadeiros ou reais fatos tributáveis praticados pelo contribuinte.

A realidade está demonstrando como a liberdade de agir dos contribuintes, dentro ou fora de parâmetros éticos, está levando à obsolescência certas regras econômicas clássicas, por excesso de atividade elisiva e/ou evasiva. É muito mais simples e prático tributar a receita bruta ou faturamento do que a renda líquida que, para ser alcançada, permite variáveis infindas de artifícios lícitos e ilícitos.

## 10. Alternativas Contábeis

Luigi Einaudi, em seu famoso livro, originariamente publicado em 1938, em que aborda os mitos e paradoxos da justiça tributária, no capítulo sobre o cálculo contábil da base impositiva, afirmou o seguinte:

“174 - *Quid est Veritas?* Desgraciadamente, el ideal que persiguen los buscadores del impuesto justo es un fantasma, un mito creado por una variedad bastante tosca de la razón razonante: la razón contable. Al emplear este adjetivo, no quería decir nada desagradable de una clase de profesionales respetables, necesaria y utilísima. El contable o contador, que confecciona balances según las reglas indicadas por su disciplina, decantada por una experiencia secular y por razonamientos refinados, no deduce de ellos ilaciones extrañas a su propio campo, que consiste en dar razón de las variaciones verificadas durante un cierto intervalo de tiempo en el activo y en el pasivo de su empresa. El contable de quien yo hablo es el que, de las averiguaciones efectuadas saca conclusiones *ultra vires* en torno al significado de las cifras halladas. No sólo pueden prepararse, como veremos inmediatamente, para la misma empresa y para el mismo intervalo de tiempo, balance distintos y todos igualmente verdaderos, según las finalidades perseguidas, sino que los resultados obtenidos también deben ser interpretados distintamente, y siempre de un modo igualmente verdadero, según los fines - liquidación de las relaciones entre los socios durante la vida de la empresa o en el momento de la liquidación, o entre coherederos, o entre propietarios y fisco - para los que deben servir esos resultados.”<sup>14</sup>

A complexidade na cobrança e fiscalização de alguns impostos, levou dois economistas participantes da reforma tributária de 1965 a declararem peremptoriamente que - imposto justo é o que se consegue cobrar - (Mário Henrique Simonsen), e que - o ICMS e o Imposto de Renda seriam dois impostos obsoletos - (Roberto Campos).

## 11. Conclusões

Tudo isto considerado, podemos chegar às seguintes conclusões:

A interpretação econômica em Direito Tributário é uma forma de aplicação da norma jurídica por parte da autoridade fiscal em que o fato tributável não é considerado na forma jurídica eleita pelo contribuinte, porém, em sua real consistência econômica.

A forma jurídica do fato tributável por estar revestindo ou camuflando uma operação econômica tributável com mais gravosidade é desconsiderada em favor da real atividade praticada pelo contribuinte.

A desconsideração da forma jurídica escolhida pelo contribuinte tem sua razão de ser quando não for funcionalmente adequada ou apropriada ao fato econômico realmente praticado pelo contribuinte, representando artificialmente o fato gerador.

<sup>14</sup> *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*, Barcelona, Ariel, 1963, p. 257.

A uniformidade de tributação, em obediência ao princípio da isonomia, exige que fatos econômicos equivalentes, funcionalmente semelhantes e indicativos de análoga capacidade contributiva, recebam idêntica tributação.

Quando o fato econômico puder ser representado juridicamente de mais de uma forma, sem disfarce ou camuflagem, não é vedado ao contribuinte escolher a alternativa que resulte em menor pagamento de tributo.

Cabe à autoridade fiscal, no exercício de sua função de investigação (inspeção - fiscalização) provar o artifício ou disfarce utilizado pelo contribuinte para se evadir do pagamento do tributo, e, naturalmente, ao Judiciário, se acionado, fixar a interpretação consentânea com o fato questionado.

O combate à elisão tributária, isto é, às formas jurídicas alternativas ou indiretas, legitimamente utilizadas pelos contribuintes, somente pode ocorrer através de novas leis fixadoras de um novo regime tributário para esses comportamentos alternativos, naturalmente, sem algum efeito retroativo.

O planejamento tributário na medida em que tem sua licitude no uso de formas alternativas ou indiretas que representem realmente o fenômeno econômico praticado, tem seu limite, entretanto, na falta de equivalência entre o fato praticado e o seu registro jurídico, o que configura o artifício dissimulador usado para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato praticado.