

Referência Bibliográfica: O princípio da preservação das empresas e o direito a economia de impostos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). Grandes Questões atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 336-359.

O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DAS EMPRESAS E O DIREITO À ECONOMIA DE IMPOSTO

Misabel Abreu Machado Derzi

Profa. Titular de Direito Tributário e Financeiro da UFMG

Profa. Titular das Faculdades Milton Campos

Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário, filiada ao ILADT

Advogada e Consultora

1. Introdução: o princípio da preservação da empresa e seus fundamentos.

A nova Lei de Falências e Recuperação da Empresa (Lei 11.101/2005) acentua o caráter institucionalista da empresa, faz prevalecer o princípio inerente à sua preservação, dissocia claramente o interesse do sócio, do interesse social e, finalmente, adota mecanismos e formas de organização tendentes a facilitar a convivência dos segmentos internos que nela se contrapõem: o dos trabalhadores, o dos credores e o dos sócios – majoritários e minoritários. Tal posição vem explicitamente consagrada em seu art. 47:

*“a recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim a **preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.**”*

A comunidade jurídica, embora questione, topicamente e com razão, certos comandos da nova lei, como a nova ordem preferencial de pagamento dos créditos na falência, e embora aponte, à luz do art. 58, a persistência de um certo grau de desequilíbrio entre os segmentos envolvidos na empresa nas assembleias especiais de credores, etc., vem reconhecendo na nova Lei de Falências um passo decisivo de estímulo ao exercício das funções empresariais, dentro da perspectiva de sua função social.

O princípio da preservação da empresa que informa a lei é imprescindível à compreensão do instituto da recuperação judicial, **guia** as decisões tomadas entre os diversos interesses internos que nela se compõem, **representa** importante parâmetro que deve pautar a aplicação

da lei em cada caso e, finalmente, **deverá ser** o guia de interpretação, norteador das decisões judiciais. Explica CALIXTO SALOMÃO FILHO que, a partir daí, haverá de se esperar uma mudança de comportamento dos envolvidos no decurso da vida econômica empresarial. *“O que se quer dizer é que não é possível pensar em preservação da empresa apenas no período de crise da empresa, mas também durante a sua vida. Assim sendo, a aplicação da nova Lei de Falências de forma coerente com o princípio da preservação da empresa pode ajudar a dar aplicação a princípios institucionalistas societários como o do art. 116 da Lei 6.404/76.”*¹ E prossegue para demonstrar que uma bem-vinda alteração de valores não pode se restringir à recuperação de uma empresa em crise. ... *“A nova Lei procura fazer exatamente o inverso, i. é., dissociar a ruína da empresa da ruína do empresário, permitindo que a primeira sobreviva ao último. Só o tempo e a força de princípios dos aplicadores dirão se isso será possível em meio à sociedade patriarcal-capitalista em que vivemos.”*²

De fato, o princípio da preservação da empresa somente agora, com o advento da nova Lei, encontra condições materiais e procedimentais para prosperar. Mas não se trata de um movimento isolado que somente atinja o Direito Privado, em especial o Direito Comercial. Se a empresa cumpre uma função social e é geradora de empregos e de riqueza, então a sua preservação não interessa apenas a seus credores investidores, mas ainda ao Fisco, que se alimenta de sua capacidade econômica, e aos trabalhadores em geral. O Direito Tributário, Previdenciário e do Trabalho deverão ser alimentados por essa nova visão que privilegia a empresa, em detrimento do empresário.

A rigor, a função social da propriedade já estava abrigada em vários de nossos sucessivos textos constitucionais e, à toda evidência, também na Constituição de 1988. Especificamente no campo do Direito Tributário, durante a vida societária, o legislador já estava limitado, mesmo antes do advento da citada Lei de Falência, pelo art. 145, §1º. da Constituição da República, que consagra o princípio da capacidade econômica de pagar impostos, a saber:

“Art. 145. (omissis).....

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos

¹ Cf. Apresentação aos Comentários à Lei de Recuperação de Empresas e Falência. Lei 11.101/05. Coord. Francisco S. de Souza Jr. e Antônio Sérgio Pitombo. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2005, p.52.

² Id. *ibid.*

individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Ora, o princípio da preservação da empresa – pelo menos no que tange à graduação dos impostos – é a versão, no campo tributário, do princípio da capacidade econômica de pagar impostos durante a vida societária. Restringi-lo ao período de crise econômico-financeira, quer no Direito Comercial, quer no Tributário, como quer CALIXTO SALOMÃO FILHO, é negar-lhe efetividade. E mais, no que tange ao Direito Tributário seria ignorar a própria Constituição Federal que, de modo algum, autoriza a expropriação ou o confisco por meio de carga tributária excessiva.

Na verdade, o princípio da preservação da empresa, expressamente referido no art. 47 da nova Lei, remete o intérprete à velha discussão entre contratualistas e institucionalistas, que dividiu a doutrina e as leis regentes da sociedade anônima, no mundo inteiro.

O primeiro grupo, representante do sistema liberal capitalista, em sua fase áurea de pleno desenvolvimento, via a sociedade anônima, como um contrato, livremente firmado entre os sócios, sendo seus controladores capazes de definir livremente o seu interesse social e sua própria organização interna, sem a intervenção do Estado. A maior parte dos países europeus adotou esse modelo, o que também influenciou a ordem jurídica nacional. Já na segunda metade do séc. XX, o desenvolvimento tecnológico, a agilidade dos mercados de capitais e a necessidade de grandes investimentos acarretaram uma atenuação do contratualismo, com o advento dos direitos dos minoritários e as regras de informação dos acionistas. Nesse contexto, o interesse da sociedade não poderia se restringir mais ao interesse dos sócios atuais, mas também abrangeria o dos futuros, assumindo relevância a própria preservação da empresa.

Opondo-se ao modelo contratualista de concepção da sociedade anônima, a tese da sociedade-institucional, que acabou sendo consagrada na ordem jurídica alemã em 1937, foi concebida ao final do séc. XIX por OTTO GIERKE, como um ato coletivo (não um contrato ordinário) ao qual aderem os sócios individualmente, como a um *corpo social*, organizado no interesse de todos. Como observa DUCOULOUX-FAVARD, “*essa terminologia de GIERKE será utilizada por aqueles que elaborarão em seguida o direito corporativo (Korperschaftsrecht)...*”³ Na visão institucionalista, o interesse social é identificado ao interesse público embora, a partir da Lei de 1965, os germânicos tenham atenuado o tom

³ Cf. Société Anonyme. Aktien Gesellschaft. Società per Azion. Vuibert. Paris, 1992, p.07

publicístico com que nascera a modelação legal da sociedade anônima, verdadeira empresa “em si”. Não obstante, as normas de co-gestão dos trabalhadores consagraram, definitivamente, o institucionalismo na Alemanha, teoria que desemboca, necessariamente, no princípio da preservação da empresa, e em formas procedimentais e organizacionais de discussão e solução dos conflitos de interesse entre sócios, credores e trabalhadores.

Assim a nova Lei de Falências consagra, entre nós, a sobreposição da visão institucionalista da empresa, a idéia de sua função social prevalecente sobre o enfoque contratual individualista, limitado aos interesses dos sócios e controladores. Tomar isoladamente a regra da continuidade da atividade empresarial, para somente aplicá-la nos momentos de crise seria fazer ruir não apenas os comandos legais nela contidos, mas ainda aqueles princípios constitucionais de subida relevância, como a função social da propriedade e a capacidade econômica de pagar impostos, que devem e deveriam nortear, de longa data, os fundamentos do Direito Tributário.

Com isso, pode-se afirmar que o princípio da preservação da empresa, no sentido de capacidade contributiva, ainda é compreendido, entre nós, com extensão muito limitada. Durante o desempenho normal de suas atividades, longe dos períodos de crise econômico-financeira, temos exemplos de sua fragilidade do ponto de vista tributário. Na fase de recuperação judicial, esperemos que a nova ordem traga possibilidades concretas mais efetivas de superação da crise financeiro-econômica da empresa.

A Lei Complementar nº. 118, de 09 de fevereiro de 2005, com o objetivo de compatibilizar o Código Tributário Nacional aos princípios consagrados na nova Lei de Falências e Recuperação da Empresa (Lei nº. 11.101/2005), introduziu parágrafos ao art. 133 daquele diploma legal, para isentar da responsabilidade tributária por sucessão, em processo de falência ou recuperação judicial, o adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional. Trata-se de uma inovação, no âmbito tributário, que tanto procura efetivar o princípio da preservação da empresa, facilitando a superação da crise econômico-financeira no processo de recuperação judicial, como ainda visa a viabilizar, já no processo falimentar, o pagamento dos créditos extraconcursais e daqueles que preferem ao tributário. A mesma Lei Complementar nº. 118 ainda introduziu os parágrafos 3º. e 4º. ao art. 155-A do CTN com vistas a disciplinar o parcelamento dos créditos tributários do devedor em processo de recuperação judicial. As mudanças legislativas

implementadas fazem repercutir assim, no Direito Tributário, os novos princípios e institutos do Direito Privado, imanentes ao Direito Empresarial.

Não obstante, no momento, a análise dos artigos 133 a 155-A do CTN, relativos à continuidade da empresa em processo falimentar ou recuperação judicial, não nos interessa. Estamos voltados a uma exposição que visa tão somente a questionar o princípio da preservação da empresa durante o desempenho normal de suas atividades, antes ou longe das crises econômico-financeiras, período em que mais se manifesta a sua função social e durante o qual a observância da capacidade econômica de pagar tributos é decisiva contra o advento daquelas crises.

Nesse contexto, a busca da economia de imposto parece ser um direito, inerente ao exercício da atividade empresarial, e mais, converte-se em um dever se considerada a função social, que deve acompanhar o seu desempenho.

2. Os paradoxos bem brasileiros: o princípio da preservação da empresa, que somente a socorre em fase terminal. A fragilidade do princípio da capacidade econômica para pagar imposto e do direito à economia de imposto, durante a vida empresarial saudável.

A nova Lei de Recuperação de Empresas e de Falência consagra, entre nós, a sobreposição da visão institucionalista da empresa sobre o enfoque contratual individualista, limitado aos interesses dos sócios e controladores e tem, no princípio da preservação da empresa, importante pedra fundamental.

A Lei Complementar nº. 118/05 isenta o sucessor, se a aquisição do estabelecimento se deu em juízo, quer no processo de falência, quer na recuperação judicial, da responsabilidade tributária, relativamente aos débitos do devedor-sucedido. Assim, ela torna efetivo o princípio da preservação da empresa no âmbito do Direito Tributário se a empresa está em recuperação judicial, incentivando a sucessão. Mas se já se decretou a falência, a isenção tem como meta aumentar as garantias oferecidas aos credores e, especialmente, manter a ordem de preferência nos pagamentos. É bom repetir o teor do parágrafo 3º. do art. 133:

Art. 133 (omissis).....

§ 3º. Em processo de falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um)

ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.”

Dessa forma, segundo o citado artigo, o produto da alienação judicial da empresa falida, de sua filial ou unidade produtiva isolada, depositado em juízo, deverá servir para o pagamento dos créditos, na estrita ordem de preferência mencionada nos artigos 186, parágrafo único e 188 do mesmo Código que, também modificados pela Lei Complementar 118/05, repetem a nova Lei de Falências. Confira-se:

“Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Parágrafo único. Na falência:

I- o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II- a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III- a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.”

(O texto negrito foi determinado pela Lei Complementar nº. 118/05).

Vê-se que o §3º. do art. 133 é consistente. Uma vez concedida ao sucessor, que adquire judicialmente a empresa falida ou um estabelecimento seu, total isenção em relação aos débitos tributários do sucedido, o produto da alienação, depositado em juízo, deve ser direcionado ao pagamento dos credores na ordem de preferência correspondente, sob pena de se falsearem os comandos legais que impõem privilégios e preferências. Assim, são pagos preferencialmente ao crédito tributário:

a) os créditos extraconcursais, da massa, ou seja, trabalhistas ou não e tributários, relativos a fatos geradores que ocorrerem no curso do processo de falência (art. 188 do CTN); e **as restituições devidas;**

b) os créditos decorrentes da legislação do trabalho, limitados a 150 salários mínimos por credor ou do acidente do trabalho;

c) e os créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.

Tais alterações do Código Tributário Nacional respondem à nova disciplina da falência, regulada pela Lei 11.101/05. Para se ter idéia do alcance das novidades introduzidas, é importante lerem-se os breves

comentários de ALIOMAR BALEEIRO ao art. 186 em sua redação original, a saber:

“PRIVILÉGIO ABSOLUTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. — *O privilégio do crédito tributário pode ser considerado absoluto, pois deverá ser pago de preferência a qualquer outro, exceto os decorrentes de legislação do trabalho, isto é, salários e indenizações, incluindo-se nestas, a nosso ver, para esse fim, também as indenizações da Lei de Acidentes do Trabalho.*

O concurso de preferências, quando o sujeito passivo deve a mais de uma Pessoa de Direito Público, está regulado pelo parágrafo único do art. 187.

Os credores hipotecários, pignoratícios, anticréticos etc. não podem opor ao Fisco a garantia real de que são titulares. Se alienados os bens onerados em favor desses credores, o adquirente fica sub-rogado no débito, salvo se houver prova da quitação nos títulos de aquisição, ou forem adquiridos em hasta pública, caso em que a sub-rogação se dá no preço depositado. (Preferência sobre hipoteca anterior: R.E. 74.762, R.T., 67/197; sobre penhor industrial do Dec.-lei n.º 413: R.E. 74.856, TRIGUEIRO, R.T.J., 66/263.) Idem R.E. 74.632; XAVIER, R.T.J., 67/805.”⁴

A Lei Complementar 118/05 tem sido aplaudida por muitos por ter mudado os critérios de preferência no pagamento, valorizando a garantia real e se lhe atribuindo prioridade sobre os créditos tributários. É verdade que um dos fatores influentes no custo do financiamento, tão essencial ao desenvolvimento da atividade empresarial, configura a segurança, ou seja, o grau de certeza do reembolso. Podendo o empresário gravar até mesmo os seus ativos, afetados ao empreendimento, em garantia do pagamento, certamente poderá obter recursos com mais facilidade, e a menor custo, supõe-se.

Mas, embora a inovação pretenda atuar como um mecanismo para contenção da alta dos juros, com que se reduzem os custos dos financiamentos de interesse dos tomadores, a preferência que a Lei Complementar atribui aos créditos com garantia real em detrimento dos tributários beneficia em especial aos bancos e instituições financeiras. É paradoxal. O benefício ainda mais se fortalece quando se vê que, ao contrário do que ocorre com os demais créditos, os juros respectivos, vencidos posteriormente à decretação da falência, conforme art. 24, parágrafo único da Lei de Falências, podem ser computados na mesma classe dos créditos com garantia real, estendendo-se-lhes o privilégio. Acresce ainda que variados são os fatores a interferir na taxa de juros, razão pela qual os resultados práticos decorrentes da alteração na ordem de

⁴ Cf. op. cit. p. 972.

classificação dos créditos na falência podem ser mínimos ou inexistentes. Na falência, deslocar o crédito tributário, inserindo outros à frente e com prioridade na classificação, não garante financiamento de baixo custo. Configura uma concessão (aos bancos e instituições congêneres) sem sentido, privilégio injustificável e inaceitável, pois a empresa já faliu, já deixou de cumprir a sua função social.

Mais harmoniosa com o princípio da função social da empresa, no momento da falência, era a norma anterior. Segundo o art.186, *caput*, em sua redação original, o crédito tributário preferiria a qualquer outro, exceto àqueles decorrentes da legislação do trabalho. Evidentemente, esgotando-se a vida da empresa com a falência, a natureza do crédito tributário e a sobreposição do interesse público e social sobre o privado deveriam inspirar e continuar inspirando a ordem de preferência prioritária que lhe é inerente.

Assim, a Lei Complementar 118/05, ao introduzir alterações no Código Tributário Nacional, para tornar efetivo aquele princípio, limitou-se a inserir alterações tímidas, restritas ao momento em que a empresa, em crise econômico-financeira, necessita superá-la. Tomar isoladamente a regra da continuidade da atividade empresarial, para somente aplicá-la nos momentos de crise, é torná-la inócua, como lembra CALIXTO SALOMÃO FILHO. No decurso da atividade empresarial, tributos desproporcionais e inadequados à capacidade econômica da empresa, podem ser a causa direta de sua ruína e fulminam os fundamentos do Direito Tributário.

Pode-se afirmar que, no Direito Tributário, durante o desempenho normal das atividades da empresa, o princípio da preservação (iluminado pelo exercício de sua função social) tem o sentido de capacidade contributiva, ou de vedação do confisco. Nessa acepção, ele ainda é compreendido, entre nós, com extensão muito limitada e vem sendo constantemente rompido.

Muitos exemplos podem ser dados. Basta considerar que, segundo a Lei nº. 8981/95, arts. 42 e 58, e Lei 9065/95, arts. 12,15 e 16 - tanto no imposto de renda, como na contribuição social sobre o lucro - a compensação dos prejuízos acumulados nos exercícios anteriores está limitada a 30% (trinta por cento) dos lucros líquidos, auferidos em períodos subseqüentes. Acresce ainda que o Brasil não conhece deduções retroativas, nem em caso de falência. Assim, o Brasil, além de não conhecer a dedução retroativa dos prejuízos acumulados, expediente comum a diversos países desenvolvidos, que permite uma rápida

capitalização da empresa que registra prejuízos, ainda limita, para fins de imposto, a dedução daqueles prejuízos a 30% dos lucros apurados em períodos subsequentes. A injustiça é flagrante. Quanto maior o prejuízo e menores os lucros, maior o tempo gasto para absorver as perdas e maior o imposto a onerar as próprias perdas.

Outro exemplo encontramos no regime tributário dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, em que o imposto incide sobre o lucro apurado no balanço e não sobre o lucro efetivamente distribuído. Ninguém duvida que um país soberano pode adotar medidas para conter a evasão e a fraude - aliás, que tem o dever de fazê-lo. Tem ainda o direito de criar medidas para reduzir os efeitos da singela elisão ou elusão fiscal, por meio da qual se investe no exterior em busca de tratamento fiscal mais favorecido. Entretanto, ao fazê-lo, a lei antielisiva não pode penalizar injustamente aqueles contribuintes que têm razões negociais reais para abrir controladas no exterior, muito menos privilegiar exatamente aqueles outros que procuram se instalar em paraísos fiscais. Infelizmente, são tantos os defeitos da nova legislação que ela conduz ao fortalecimento da evasão ou da elisão, justamente aquilo que deveria combater. Ao criar a presunção absoluta de “disponibilidade” com o simples registro dos lucros no balanço da controlada, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pressupõe injustamente que **todos os investimentos são fraudulentos e todos eles são feitos em paraísos fiscais**. Com isso, a MP citada penaliza as controladoras sérias, que, expandindo suas atividades, investem em outro país, onde a tributação é também rigorosa. Nesse caso, elas serão duplamente penalizadas, beneficiando-se apenas aquelas que se localizarem em paraísos fiscais, uma vez que a disposição contida no art. 14, § 9º, da IN nº 213/2002, limita a compensação do imposto pago no exterior ao montante do imposto de renda e adicional devidos no Brasil.

Para exemplificar, suponhamos um investimento em participação societária em um país com alta carga tributária, como, por exemplo, a França. Nesse país, no ano de 2001, os chamados tributos sobre a sociedade, que incorporam os impostos e contribuições incidentes sobre a renda da pessoa jurídica, correspondiam a 36,43%. Uma empresa, que, no mesmo ano, tenha apurado prejuízo fiscal no Brasil, deverá reconhecer os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos das atividades da empresa controlada na França, não obstante não tenha disponibilidade sobre eles, e recolher o tributo devido, à alíquota de 34% (15% + 10% a título de adicional de IR + 9% referente à CSLL) aos cofres públicos do Brasil. Como não obteve lucro tributável no Brasil, a empresa brasileira não poderá compensar o imposto pago na França por meio de sua controlada, de modo que a carga tributária total sobre a renda obtida no exterior será de

70,43% (36,43% + 34%) o que configura uma tributação confiscatória. Ora, neste caso, o que se observa é uma afronta ao princípio da capacidade contributiva e nada mais faz a legislação do que desestimular os investimentos em países de alta carga tributária e incitar as empresas nacionais a orientar os seus investimentos em direção aos paraísos fiscais, de modo a anular ou, pelo menos, reduzir os efeitos perversos da limitação imposta à compensação do imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil.

Nas duas hipóteses citadas, a ordem jurídica nacional tributa os prejuízos, a renda fictícia e trabalha com presunções absolutas de renda. Ao contrário dos países desenvolvidos em que as **presunções de capacidade contributiva são sempre relativas**, como ocorre na Comunidade Européia, entre nós, o próprio legislador tributário pode ser um dos fatores que levam a empresa ao desequilíbrio econômico-financeiro, por desrespeito à capacidade econômica. Não ajuda, nesse ponto, a jurisprudência. Depois de tantos anos, ainda estão pendentes de julgamento, as ações no Supremo Tribunal Federal relativas às leis citadas acima.

E mais, nesse contexto, é preciso ponderar que a economia de imposto (por meio de um planejamento sério, sem fraudes ou simulações) que deveria configurar, em si, um *business purpose* e deveria encontrar plena aceitação doutrinária e jurisprudencial, torna-se criticável por certa parte da doutrina, desencadeia dúvidas e incertezas insuportáveis em um Estado de Direito. Estranha é a ausência de críticas à nova ordem de preferência ao pagamento dos créditos tributários e às restrições aos trabalhistas na falência, se a função social da empresa fosse levada a sério. Por que proteger os créditos qualificados com garantias reais se o tributo tem destinação pública e melhor se qualifica aos gastos coletivos e redistributivos de renda? Não é paradoxal? Por que disseminar a incerteza, proibindo as empresas saudáveis de buscar a economia de imposto, se elas estão voltadas à geração de empregos e enfrentam alta competitividade nacional e internacional?

E mais. O rigor com que alguns tentam enfrentar a questão do planejamento tributário em nosso País ampara-se em conceitos estrangeiros ultrapassados, em desuso ou desautorizados pelos tribunais europeus.

3. A economia de imposto e a segurança como importantes fatores de concorrência. A nova jurisprudência européia.

No mundo contemporâneo de integração de mercados, a concorrência tornou-se um dos aspectos mais importantes a partir dos quais podemos comparar os sistemas tributários existentes. É sabido que os agentes econômicos procuram se instalar ou locar seu capital naqueles Estados que lhes possam oferecer maiores vantagens financeiras e maior segurança de atuação. Assim, os sistemas tributários dos diferentes países coexistem e, ao mesmo tempo, interagem. Disso resulta que só aparentemente as escolhas dos Estados em matéria de tributação são, em princípio, soberanas, pois muitas vezes adotam soluções que são meras reações a outras medidas implementadas em outros países e destinadas a atrair investimentos. Enfim, em um eterno círculo vicioso, todos se colocam dinamicamente ativos com vistas a melhorar a sua posição nessa competição, da qual muitas vezes dependem a arrecadação e a sustentação dos serviços públicos.

Como alerta o 22º. Relatório do CONSELHO DE IMPOSTOS da França, de 2004, intitulado “*La Concurrence Fiscale e l’Entreprise*”, existe um certo consenso nessa questão:

a) as bases tributáveis mais flexíveis e móveis, portanto suscetíveis de deslocamento fácil são os capitais e os lucros das empresas e, ao mesmo tempo, as rendas e os patrimônios das pessoas físicas mais ricas. Por isso mesmo se tem assistido, em toda a parte, nas últimas décadas, a uma redução da tributação do capital em relação à do trabalho; a uma diminuição da tributação do patrimônio e das rendas das pessoas mais ricas em favor de modelos que privilegiam a tributação do consumo, considerada a base de imposição mais rígida, seguida dos salários mais baixos e médios;

b) a noção de concorrência tributária não se vincula mais, necessariamente, à noção de localização das atividades produtivas, que geram emprego, pois elas podem estar desconectadas da localização da poupança e da renda, atraídas para outros países (ditos “paraísos”);

c) manifesta-se o enfraquecimento do princípio de que “cabe ao país onde se produziu a renda, auferi-la”, interferindo na decisão de localização da atividade, o custo da mão-de-obra. Em pontos totais, poderá perder o país que tiver imposto mais alto, com baixa eficácia da despesa pública (segurança jurídica, educação de mão-de-obra qualificada, bons serviços de saúde pública e de infra-estrutura de escoamento da produção);

d) valendo-se da teoria de TIEBOUT, segundo a qual as bases mais móveis de tributação tendem a situar-se não apenas nos locais onde o ônus tributário é mais baixo, mas ainda naqueles em que o retorno total do investimento é maior;

e) em conseqüência, pode decorrer dessa realidade uma deformação, pois de um lado os sistemas jurídicos procuram suavizar a incidência de impostos sobre o capital e os lucros, e ainda por outro lado as despesas públicas passam a financiar mais intensamente os bens diretamente úteis à produção daquelas bases móveis, lucros e capital. Disso resulta que os tributos assumem antes o papel de “contribuição por serviços prestados”, restando pouco espaço para a redistribuição de renda e a construção de políticas sociais. (Cf. Paris, Ed. Journaux Officiels, 2004, ps. 5-18).

Pois bem, nesse contexto de alta competitividade, de modo geral se pressente uma aproximação entre os países mais desenvolvidos: um retorno à segurança jurídica, como fator de concorrência. É evidente que, decisivamente, o custo total de um investimento (do ponto de vista efetivo e prospectivo) pesa na decisão de todo agente econômico. Ele busca não apenas levantar os ônus diretos (carga tributária, p.ex.) como ainda os indiretos (entre os quais se incluem a certeza e a clareza das obrigações, o volume de deveres acessórios, os preços das consultorias e assessorias especializadas, o grau de litigiosidade inerente às relações entre a administração e os contribuintes, a morosidade judicial e as garantias processuais). Quanto maior a segurança, a previsibilidade e a garantia dos resultados do investimento, mais se acentuam as inclinações para investir.

Ou seja, a plena consciência da mutabilidade e da complexidade da realidade, no Direito Tributário, tem levado, reativamente, ao fortalecimento da estabilidade das relações jurídicas. E esse fortalecimento é fator decisivo de concorrência. Não se trata, pois, de lutar contra o inexorável: a mutabilidade do sujeito; a falibilidade do homem e a fugacidade da vida; a complexidade das relações sociais; e a imprevisibilidade dos riscos. Para os diferentes sistemas tributários, a questão não está em negar o implacável, mas em garantir que o sistema, selecionando, identificando, nomeando e separando os elementos intrasistemáticos, possa diferenciar-se do ambiente e, com isso, cumprir a sua função essencial: a de atender as expectativas, a maioria delas, e, com isso, sustentar-se na previsibilidade e na estabilidade.

Os princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, ao lado da proporcionalidade, que inspiravam a doutrina e a jurisprudência germânicas passam a influenciar, decisivamente, nos últimos anos, as decisões da Corte de Justiça Européia no Direito Tributário, de onde se projetam para todo o direito europeu contemporâneo.

SILVIA CALMES, em obra de doutoramento na França, dá notícia profunda dessas transformações e, especialmente, das reservas com que vê as transposições desses princípios dos direitos alemão e comunitário à ordem jurídica francesa. (Cf. *“Du Príncipe de Protection Legitime em droits allemand, communautaire et français.”* Paris, Dalloz, 2001). Vendo, nessa influência, um fator de risco para as tradições jurídicas francesas, ou a possibilidade de petrificação geral do direito, em razão do fortalecimento da segurança e do Estado de Direito, a autora, não obstante, acaba reconhecendo a necessidade de implementação de mudanças na ordem jurídica de seu País, em pelo menos três aspectos: **a)** na necessidade de se estabelecer uma obrigação geral de respeito aos termos fixados, aos prazos legais (nas isenções, p.ex.) quer pelo legislador, quer pelo administrador. Essa obrigação não precisa derivar do princípio da proteção da confiança, mas pode derivar do velho “*pacta sunt servanda*”; do direito adquirido ou da teoria da propriedade. Havendo desrespeito ao termo fixado, caberia uma indenização, hoje inexistente naquela ordem jurídica; **b)** na necessidade de se criar a obrigação geral de não-retroatividade no Direito Tributário. Como se sabe, as Constituições européias não consagram a irretroatividade para o Direito em geral, mas expressamente apenas para o Direito Penal ou Sancionatório. Ora, não apenas o legislador deve estar proibido de retroagir, mas também a jurisprudência não pode atingir situações já constituídas no passado. As reviravoltas jurisprudenciais têm para o cidadão os mesmos efeitos que as modificações legislativas retroativas; **c)** finalmente, as mudanças do legislador, quando necessárias, devem se alimentar do princípio da proporcionalidade (que também é francês), instalando-se uma obrigação geral de adoção de medidas transitórias, aplicáveis às situações em que, embora não se possa falar em direito adquirido, em decorrência do não preenchimento de todos os requisitos legais, as expectativas são fortemente criadas, pelo decurso do tempo transcorrido (como pode ocorrer nas alterações realizadas no estatuto do funcionário público ou da previdência social). (V. op. cit. ps. 550-562).

No Brasil, ao contrário do que sucede no continente europeu, a segurança jurídica e a proteção da confiança são amplamente reforçadas no campo do Direito Tributário. Assentam-se na legalidade formal e material (especificidade conceitual determinante), consagradas nos arts. 5º e 150, I, da Constituição Federal; reforçadas pela exclusividade da lei que concede subsídio, isenção ou outro benefício fiscal (art. 150, §6º da CF/88); são minuciosamente explicitadas pelo art. 97 do Código Tributário Nacional; confirmadas e reconfirmadas pela proibição da analogia (art. 108, §1º, do CTN) e, conseqüentemente, das presunções; pela rejeição da interpretação econômica (art. 110) e da cláusula geral

antielisiva (art. 109); pelo caráter estritamente vinculado dos atos administrativos de cobrança do tributo (art. 3º. e 142 do CTN); desenvolvem-se, ainda, na proibição da surpresa e da imprevisibilidade, por meio da vedação constitucional da irretroatividade do direito em geral (art. 5º, XXXVI), do Direito Penal (art. 5º., XL) e do Direito Tributário em especial (art. 150,III, “a”); no princípio da anterioridade e da espera nonagesimal (art.150, III, “b”, “c”). Finalmente, complementa-se a proteção da confiança com a vedação do confisco e a observância da capacidade econômica, art. 150, IV e § 1º do art. 145 da Constituição da República.

Enfim, na sua versão atual, tais normas e princípios de nossa Constituição podem ser resumidamente desenhados por meio do **princípio da preservação da empresa**, pois nele se abandona uma visão individualista para se realçar a **função social da organização empresarial**.

Ora, a legislação interna dos países europeus – em especial aquela destinada a prevenir os planejamentos tributários e a elisão, ou mesmo as fraudes – tem sofrido sérias restrições advindas das decisões da Corte de Justiça Européia. Em regra, a jurisprudência comunitária, invocando a não discriminação, ou seja, a igualdade de tratamento (art. 12 do Tratado da União) ou as quatro liberdades, de estabelecimento (art.43 e 48); de circulação de pessoas (art. 39); de circulação de capitais (art. 56) e de serviços (art. 49) tem imposto limitações às ordens jurídicas domésticas.

A decisão *Lasteyrie du Saillant* da Corte de Justiça examinou a questão prejudicial que lhe foi formulada pelo Conselho de Estado da França sobre a legitimidade do art. 167 bis do Código Geral de Tributos, em face do princípio da liberdade de estabelecimento, posta pelo Tratado da Comunidade Européia. Segundo esse dispositivo, a singela transferência do domicílio fiscal para outro país desencadeia a incidência do imposto sobre as mais-valias, o que inibe a liberdade de estabelecimento, entretanto não proporcional, segundo a Corte, aos objetivos perseguidos pelo legislador francês: manter as receitas fiscais, assegurar o controle fiscal, prevenir a evasão. Portanto essa decisão do tribunal europeu (de março de 2004) invalidou o art. 167 bis da ordem francesa, antielísivo e antievasivo, que penalizava qualquer transferência, indiscriminadamente. (Cf. 22º. Relatório do Conselho de Impostos, op. cit. ps. 212-214).

Igualmente a jurisprudência sobre a sub-capitalização da Corte de Justiça Européia levou a Alemanha a reformular a sua norma interna. Na decisão *Lankhorst/Hohorst*, de 12/12/2002, a Corte considerou que o regime alemão em vigor na época da ocorrência dos fatos introduzia

uma discriminação entre filiais, segundo a circunstância de a matriz residir na Alemanha ou em outro país da comunidade. Em muitos casos, a norma considerava certos pagamentos de empréstimos concedidos à filial como dividendos ocultos, porém tratamento mais favorável era reservado às holdings residentes na Alemanha. A ilegitimidade de tais normas foi reconhecida pela Corte. (Cf. op. cit. p. 214).

Também sem validade, por razões similares, ficou o art. 209 B do Código francês, que permitia à Administração francesa submeter ao imposto de renda, de forma genérica, o lucro realizado por filiais situadas em países, paraísos fiscais (cf. op. cit. p. 216), aliás quase de forma semelhante à mesma norma brasileira, que é mais genérica ainda uma vez que manda tributar os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, independentemente de se localizarem em paraísos fiscais. Na verdade, a questão não foi submetida ao Tribunal de Justiça Europeu mas ao *Conseil d'Etat* dos franceses (no caso *Schneider*), que acolheu o mesmo princípio, posto em relação ao art. 167 bis, estendendo-o ao art. 209 B do Código francês. O interessante é que não se tratava de uma questão comunitária, pois o caso envolvia a Suíça, prevalecendo, de qualquer modo, a tese de que, na hipótese de países estranhos à Comunidade, somente se uma convenção fiscal o permitir, poderá ser aplicado o art. 209 B dos franceses.

Como observa o Conselho de Impostos da França, as normas das ordens jurídicas domésticas que desencadeiam insegurança, ou atentam contra as liberdades, vêm sofrendo contínuas restrições em suas aplicações à luz da jurisprudência comunitária. Em princípio, a Corte já admitira, na sentença ICI (de 16 de julho de 1998) que a legislação interna poderia “*exclure de uma vantagem fiscal as montagens puramente artificiais cujo fim seria contornar a lei fiscal*”, mas essa norma de exceção vem sendo interpretada de modo cada vez mais restritivo. Ou seja, também os Estados não têm o direito de estabelecer normas gerais ou específicas antielisivas *à la diable*, em detrimento dos direitos e garantias constitucionais, com o puro objetivo de garantir a arrecadação. Assim, comenta o Conselho de Impostos, “*o dispositivo em causa não deve, por exemplo, ser geral e limitar os movimentos que, neles mesmos, não sejam portadores de evasão ou fraude. Sob esse aspecto, nota-se que a fórmula da Corte de Justiça Europeia, que é aliás bem posta, faz referência à necessidade de um certo grau de intencionalidade delituosa, enquanto que o dispositivo francês de repressão ao abuso de direito (invalidado) visa a uma constatação objetiva de um efeito delituoso.*” (Cf. p. 217).

Em resumo, comenta o Relatório do Conselho de Impostos que somente se sustenta um dispositivo antielisivo, que, sem dúvida, não deixa de ser uma restrição às liberdades fundamentais, se houver **a)** uma intencionalidade delituosa por parte do contribuinte que faz a elisão; **b)** um imperativo de eficácia de controle fiscal; **c)** imperativo que deve ser conjugado com a necessidade e a proporcionalidade. Enfim, constata o Relatório citado que os países europeus não possuem mais normas eficazes antielisivas, quer aquelas que coíbem o abuso de direito (como as francesas), quer aquelas que pretendem identificar o planejamento com a fraude à lei, ou seja, aquelas existentes e ainda não revogadas não são válidas ou aplicáveis.

Vê-se, pois, que a segurança jurídica, a previsibilidade e o pleno exercício das garantias constitucionais têm desencadeado uma evolução da jurisprudência comunitária, cujo resultado se converte na inaplicabilidade de uma série de normas antielisivas, constantes das legislações internas dos países europeus. Mas em muitos países essa jurisprudência, originariamente nascida para o Direito Comunitário, tem alargado as suas aplicações para o Direito Internacional ou para o Direito doméstico.

4. As peculiaridades da ordem jurídica nacional e o planejamento tributário.

Como vimos, mesmo normas gerais antielisivas específicas (que não dispõem genericamente sobre abuso de direito; abuso de formas e fraude à lei), mas versam sobre tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior; sobre tratamento de filiais em relação à matriz e outras têm sido invalidadas pela Corte de Justiça da Europa por sua **generalidade**, ou seja, por não diferenciarem as hipóteses em que haveria intencionalidade fraudulenta do contribuinte.

Enfim, o direito de as Fazendas Públicas defenderem suas respectivas arrecadações mais amplas e produtivas tem como contrapartida o direito de o contribuinte economizar tributo, e de reduzir os ônus de sua atividade econômica. Trata-se tal direito de mero desdobramento do princípio da preservação da empresa, vista como uma organização corporativa, imantada por sua função social. É evidente que nenhum desses direitos é absoluto. De um lado a Administração Tributária está limitada pelas liberdades e pelos direitos fundamentais do contribuinte (dentre os quais se inclui o próprio direito de economizar imposto). De outro lado, o direito à economia de tributo esbarra na proibição de fraudes, mentiras, simulações e evasões. O lícito é o limite.

O parágrafo único do art. 116 do CTN não consagra cláusula geral antielisiva a coibir o planejamento tributário, nem tampouco introduz a interpretação econômica (sequer vem inserido no Capítulo IV, que trata da Interpretação e da Integração da Legislação Tributária). Ele tem como meta combater a simulação fraudulenta, a sonegação, por meio da autorização expressa para a *desconsideração do ato ou negócio jurídico simulatório*, a ser feita segundo procedimentos estabelecidos em lei ordinária.

A aplicação do parágrafo único é ampla. Não se restringe aos fatos geradores – situações jurídicas, a que se refere o inciso II do mesmo artigo.

É sabido que o legislador tributário, em nosso País, tem evitado o planejamento tributário por meio da adoção de hipóteses normativas mais amplas, que colhem as chamadas *situações de fato*, apontando circunstâncias materiais de execução de uma série de atos e negócios jurídicos e não hipóteses normativas descritivas de específicas espécies contratuais ou negócios jurídicos. Não são raros os casos em que o legislador expressamente acrescenta a irrelevância da espécie de ato ou contrato jurídico envolvido. Assim a escolha da circulação como gênero e a circunstância da *saída* (do estabelecimento) de mercadorias e produtos industriais para incidência do ICMS, ao invés, por exemplo, da adoção de um imposto sobre vendas e consignações; igualmente a *saída*, no caso do IPI, esconde uma operação de circulação precedida da industrialização; da mesma forma a escolha de pressupostos amplos para a incidência do imposto sobre a renda (excedentes apurados sobre *quaisquer rendimentos* de qualquer natureza, ao invés da enumeração especificante, em cédulas de classificação segundo a natureza da atividade-fonte), etc.

O legislador tem procedido dessa maneira, escolhendo classes cada vez mais abrangentes, com o intuito de colher todas as manifestações de riqueza (evitando a elisão) e de dificultar a evasão. Mas isso não pode esconder, para o intérprete, que, na maioria dos casos, as circunstâncias materiais postas como aspecto temporal da hipótese são, como já alertamos, circunstâncias de *execução de atos e negócios jurídicos*, relevantes não por sua especificidade, mas por seus efeitos comuns dentro de uma mesma classe de obrigações. No ICMS, graças ao persistente trabalho da doutrina, demonstrou-se que a *circulação*, requerida pela hipótese normativa, não configura circulação de fato, mas *jurídica* (a saída mera circunstância material, indicativa do momento da transferência da titularidade). Se a circulação é execução de um contrato de compra e venda

mercantil ou dação em pagamento é irrelevante, o que importa é a circulação jurídica, como transferência da titularidade da mercadoria, fruto de qualquer ato ou negócio jurídico (classes de atos que criam obrigação de dar). Essencial, então, afastar outros atos e negócios jurídicos inaptos a operar a translação da propriedade, como o comodato, a locação, o arrendamento mercantil, etc. O mesmo raciocínio se aplica ao IPI e a outros tributos incidentes sobre o consumo. Portanto, para o Direito Tributário, os contornos nítidos de uma classe de atos e negócios jurídicos pressupostos por detrás de *aparentes situações de fato*, postas na hipótese de incidência da norma, são fundamentais.

Entretanto, não se dê outro alcance à regra do parágrafo único do art. 116. A *desconsideração* dos atos e negócios jurídicos, nele autorizada, não pode ser arbitrária, *um querer qualquer da autoridade administrativa*. Ao contrário, caberá à Fazenda Pública comprovar, seriamente, a *dissimulação* da ocorrência do fato gerador ou da natureza de algum elemento da obrigação. E o ônus deve ser exercido segundo os criteriosos procedimentos postos em lei.

Insera-se o dispositivo comentado em um contexto jurídico que nos fornece, indubitavelmente, o seu verdadeiro sentido e alcance. A segurança jurídica se assenta na legalidade formal e material (especificidade conceitual determinante ou tipicidade), consagradas nos arts. 5º. e 150, I, da Constituição Federal; reforçadas pela exclusividade da lei que concede subsídio, isenção ou outro benefício fiscal (art. 150, §6º. da CF/88); minuciosamente explicitadas pelo art. 97 do Código Tributário Nacional; confirmadas e reconfirmadas pela proibição da analogia (art. 108, §1º.) e, conseqüentemente, das presunções; pela rejeição da interpretação econômica (art. 110) e da cláusula geral antielisiva (art. 109); pelo caráter estritamente vinculado dos atos administrativos de cobrança do tributo (art. 3º. e 142), etc.

A segurança jurídica, como base essencial do Estado de Direito, não se opõe à igualdade, mas a complementa. O planejamento empresarial, como redução dos custos da atividade econômica, é direito do contribuinte, que não pode ser reduzido por interpretações analógicas e presunções, não previstas em lei. A arbitrariedade, que nessas circunstâncias se instala, é que desiguala injustamente os contribuintes e projeta insegurança, em um campo que a Constituição, sabiamente, cercou de certeza e previsibilidade.

Portanto, a idéia de que um planejamento tributário (feito por meio de incorporações ou cisões) não se sustenta em razão de se

destinar, precipuamente, a economizar tributo, se nenhum ato ilícito é praticado, contraria a ordem jurídica nacional. A Constituição declara que a propriedade (aí se incluindo a empresarial) está a serviço de função social relevante e a economia de imposto serve exatamente ao fortalecimento da organização do trabalho e do capital para a produção e o desenvolvimento, metas do Estado Democrático de Direito, segundo a Constituição. Inexistindo fraude ou ilicitude, ou seja, sem uma intencionalidade fraudulenta, como diz o Conselho de Impostos da França, não se pode desconsiderar o planejamento. Muito menos se poderá cobrar o tributo, sem qualquer multa, como sugere KLAUS TIPKE, na Alemanha. À luz da ordem jurídica nacional, o tributo não se cria por analogia.

5. Conclusões.

Como vimos, o advento da Lei Complementar nº. 118/05, que inovou o CTN, para adaptá-lo ao novo espírito da Lei de Falências, somente produzirá os frutos necessários se o legislador tributário respeitar os princípios constitucionais, que vedam o confisco e o desrespeito à capacidade contributiva. O direito à economia de imposto deveria ser compreendido como um *business purpose* em si mesmo, assim como a criação de normas antieleisivas específicas deriva da necessidade de o Estado defender a arrecadação e coibir a fraude e a evasão.

Já vimos também que a Lei Complementar 118/05, ao introduzir alterações no Código Tributário Nacional, para tornar efetivo aquele princípio, limitou-se a inserir modificações tímidas e que tomar isoladamente a regra da continuidade da atividade empresarial, para somente aplicá-la nos momentos de crise, é torná-la inócua. Outras soluções, de respeito às decisões empresariais, à liberdade de estabelecimento, de livre circulação de mercadorias, serviços e pessoas, deveriam ter sido implementadas entre nós, se o desejo de se preservarem as empresas, em razão da função social que cumprem, for sincero.

A renovação do consentimento ao imposto, o respeito ao desenvolvimento das atividades econômicas e ao princípio da preservação das empresas que alimentam os cofres públicas, têm sido os parâmetros indicativos dos sistemas contemporâneos. Processos de conciliação e acordos entre o Fisco e os contribuintes têm sido cada vez mais utilizados. Explica o XX Relatório do Conselho de Impostos da França que a Comissão Departamental dos Impostos Diretos e dos Impostos sobre o Faturamento (IVA) tem competência para promover acordos entre as partes sobre as questões de fato (como critérios para apuração da base de cálculo), mas não sobre aquelas de direito. Explica que, nas hipóteses ideais de

intervenção das Comissões, o litígio será resolvido, restando apenas – se houver – as questões de direito a serem solucionadas. Mas se o desacordo persistir em relação às questões de fato, não terá sido em vão o esforço, porque uma discussão de qualidade poderá ser desenvolvida sobre os fatos, sendo mais fácil ao juiz atingir com objetividade o cerne da matéria. Assim, o Conselho de Impostos sugere que a lista da matéria submetida às Comissões, passível de conciliação, seja aumentada (art. L.59 do Livro de Processo Fiscal).(Cf. Paris, Journaux Officiels, 2002, p.249).

Observe-se que o Fisco francês é um dos mais rigorosos do mundo, sendo responsável por uma elevada arrecadação, de carga correspondente a 46% do PIB. A legislação daquele País não admite as transações gerais, para extinguir litígios, exceção feita em relação às multas. Não obstante, uma série de outros mecanismos atua para reduzir a litigiosidade. As Comissões Departamentais são a demonstração da existência de um sistema que, automaticamente, promove a conciliação entre o Fisco e os contribuintes, no que tange à matéria de fato e à sua qualificação (sendo, como se sabe, nebulosos os limites entre as questões de fato e de direito). Mesmo assim, o Conselho de Impostos, no XX Relatório, com vistas à necessidade de reforçar o consentimento do contribuinte ao imposto, sugere a expansão da competência das Comissões Departamentais.

Existem mesmo alguns países que são excessivamente liberais nessa questão, outorgando a suas autoridades fazendárias amplo poder discricionário (EUA, Canadá, etc.). Dentre todos ressalte-se a ordem jurídica dos EUA. Comentando a legislação norte-americana, o Advogado da Fazenda do Estado de Minas Gerais, Dr. PAULO RICARDO DE SOUZA CRUZ, ressalta em sua dissertação de mestrado, com que logrou obter a nota máxima na UFMG em 2004:

“ O IRS pode transigir quanto à exigibilidade de tributos federais, aceitando pagamento menor do que o devido, em três hipóteses:

- dúvida quanto à responsabilidade (doubt as to liability);

- dúvida quanto à possibilidade de recebimento (doubt as to collectibility); e

- interesse quanto à administração efetiva da tributação (effective tax administration).

É de se ressaltar, porém, que, em geral, o IRS encara a transação como uma possibilidade a ser explorada após todas as outras possibilidades de pagamento terem falhado:

in most instances, the Service looks to his particular collection alternative after it has explored all other available payment options`.

O primeiro motivo que possibilita a transação entre o IRS e o contribuinte é conhecido como doubt to as liability, ou seja, dúvida quanto à responsabilidade, dúvida com relação a se o tributo cobrado é efetivamente devido.

O segundo motivo para transação entre o IRS e o contribuinte é a chamada doubt as to collectibility, ou seja, a dúvida quanto à possibilidade do tributo ser efetivamente cobrado. Neste caso, não há qualquer dúvida de que o contribuinte seja devedor do tributo que lhe está sendo exigido, mas existe dúvida quanto à possibilidade do contribuinte ser capaz de efetivamente pagar o tributo, tendo em vista os seus rendimentos e os seus bens.

O terceiro motivo para a transação é denominado pelo IRS effective tax administration, o que poderíamos traduzir como administração tributária efetiva. Constitui uma verdadeira válvula de escape, uma vez que permite a realização da transação em casos que não se enquadram como dúvida quanto à responsabilidade (doubt as to liability) ou dúvida quanto à possibilidade de recebimento (doubt as to collectibility), mas onde existe um outro motivo relevante que pode justificar a transação.

Na definição do IRS, é o caso onde não há dúvida de que o tributo exigido está correto e não há dúvida de que toda a quantia devida poderia ser recebida, mas existe uma circunstância excepcional que pode levar a agência a aceitar a proposta do contribuinte.”

(Cf. A Transação no Direito Tributário, Belo Horizonte, UFMG, 2004).

A possibilidade indefinida de transações, submetidas à livre discricção administrativa, conforme autoriza a lei norte-americana (que podem ocorrer mesmo naquelas hipóteses em que não há dúvida quanto ao direito de crédito da Fazenda Pública, nem tampouco quanto à capacidade de pagamento do contribuinte), não é conciliável com a ordem jurídica nacional. Mas outra questão é relevante: o pragmático povo norte-americano leva a sério a impossibilidade ou a extrema dificuldade do contribuinte em pagar os impostos.

A verdade é que, quer nas Américas, quer na UE, procura-se, em toda parte, recuperar as lições de MONTESQUIEU: nas democracias, o cidadão pensa que paga tributo a si mesmo. Para isso, todos os esforços são feitos no sentido de reaproximar o contribuinte da justiça tributária; recuperar-lhe a confiança nas autoridades públicas; renovar-lhe o consentimento ao pagamento do tributo; tornar o imposto mais “participativo”. Esse o princípio, a espinha dorsal que nutre as relações

entre o Fisco e os contribuintes na era contemporânea. Medidas restritas (e ainda insuficientes) ao momento de crise econômico-financeiro da empresa não bastam para tornar efetivo o princípio da preservação.

Urge, assim, de uma vez por todas assentar que a economia de imposto é um direito e deve ser considerada, em si mesma, um *business purpose*.

Nem se questione o direito de se pagar menos tributo, em face da equidade. Diz-se que outros contribuintes, mais incautos, pagarão os seus tributos, enquanto alguns, mais informados e diligentes, pouparão recursos, fenômeno que seria injusto para alguns. O argumento é falacioso. Em primeiro lugar porque o dever de toda organização empresarial é zelar por sua preservação e, com isso, garantir o desenvolvimento e o pleno emprego. Enfim, o princípio da continuidade da empresa, vista dentro de sua função social, recomenda que a economia de impostos seja uma legítima meta a alcançar. Ocorre ainda que basta ao legislador – em face de lacunas - aperfeiçoar as leis tributárias e tal aperfeiçoamento deve ser permanente.

Estranho é que, já falida a empresa, tenha determinado o legislador a preferência dos créditos qualificados com garantia real sobre os créditos tributários. Isso sim, parece-nos ser uma inversão dos valores constitucionais.

Misabel Abreu Machado Derzi