

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

A NORMA GERAL ANTIELISÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO

TATIANE DE OMENA CARDOSO

RIO DE JANEIRO

2008

TATIANE DE OMENA CARDOSO

A NORMA GERAL ANTIELISÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Maneira

Rio de Janeiro
2008

Cardoso, Tatiane de Omena.

A norma geral antielisão no Direito Tributário brasileiro / Tatiane de Omena Cardoso. – 2008.

98 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade Nacional de Direito.

Bibliografia: f. 94-98.

1. Direito Tributário - Brasil. 2. Evasão Fiscal. I. Maneira, Eduardo. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade Nacional de Direito. III. Título.

CDD 341.39

TATIANE DE OMENA CARDOSO

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

Data da aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

1º Examinador – Presidente da Banca Examinadora
Prof. Dr. Eduardo Maneira

2º Examinador:

3º Examinador:

Dedico esta monografia aos meus pais, que durante toda a minha vida estiveram ao meu lado, me dando o apoio, amor, segurança e os conselhos de que preciso.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Eduardo Maneira, pelos conselhos e por estar sempre disposto a ajudar neste trabalho.

Aos meus pais, Tiana e Theodério, pelo incentivo e apoio incondicional em todos os momentos, permitindo que concluísse mais uma etapa em minha formação.

Ao meu irmão, Marcelo, minha cunhada, Juliana e meu namorado, Bruno, pelo apoio nas horas em que mais precisei. Vocês me permitiram ver o lado positivo nas horas mais difíceis.

Às minhas amigas Natália Guedes, Paloma Alves, Luana Borba, Bruna Moses, Bruna Menezes, Viviana Gama, Viviane Santos, e Mariana Macedo, por todos os momentos divertidos que passamos juntas.

Ao meu tio Elinton, pelo apoio e conselhos dados durante toda a minha vida acadêmica.

RESUMO

CARDOSO, Tatiane de Omena. A norma geral antielisão no direito tributário brasileiro. 2008. 98 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Analisa-se as questões relacionadas à norma geral antielisão, em tese prevista no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional e que visa coibir a economia de tributos. Para

a melhor compreensão do tema, a primeira parte do estudo consiste na apresentação de aspectos introdutórios da ciência do Direito Tributário, como o conceito e espécies de tributo e o poder de tributar. Na segunda parte, são examinados a norma de incidência tributária, e os princípios que com ela se relacionam, particularmente, o princípio da legalidade tributária. São apresentados, ainda, os meios de interpretação e integração da norma tributária. A terceira parte consiste no estudo da norma geral antielisão, da evasão e da elisão fiscal, bem como na análise da aplicabilidade da referida norma no Direito Tributário Brasileiro. Na quarta parte do estudo, é realizado um resumo de ordenamentos jurídicos estrangeiros que possuem medidas de combate a economia de tributos. Ao final, são apresentadas as conclusões da pesquisa efetivada, que indicam que a norma geral antielisão não é aplicável no Direito Tributário Brasileiro.

Palavras-Chave: Elisão; Evasão; Norma Geral Antielisão; Princípio da Legalidade Tributária.

ABSTRACT

CARDOSO, Tatiane de Omena. A norma geral antielisão no direito tributário brasileiro. 2008. 98 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

The related questions are analyzed the general norm antielimination, in thesis foreseen in article 116, sole paragraph of the Internal revenue code and that it aims at to restrain the economy of tributes. For the best understanding of the subject, the first part of the study

consists of the analysis of introductory aspects of the science of the Tax law, as the concept and type of tax and the power to tax. In the second part, incidence norm tax are examined, and the principles that with it if relate, particularly the legality tax. Are presented also, the ways of interpretation and integration of the norm tax. The third part consists of the study of the general norm antielimination, evasion and fiscal elimination, as well as in the analysis of this norm in the Brazilian Tax law. In the fourth part of the study is made a brief analysis of the foreign legal systems that have measures to fight the economy of taxes. In the end, are presented the conclusions of the research made, that shows that the general norm antielimination is not possible of application in the Brazilian Tax Law.

Keywords: Elimination; Evasion; General Norm Antielimination; Principle of the Legality Tax.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR	14
2.1	O Poder de Tributar	14
2.2	O Tributo	15
2.3	Competência Tributária	17
2.4	Capacidade tributária	17

3	NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	19
3.1	Legislação e princípios pertinentes ao Direito Tributário	19
3.1.1	<u>A Legislação Tributária</u>	19
3.1.2	<u>Os Princípios Gerais de Direito Tributário</u>	20
3.1.2.1	<i>Princípio da legalidade tributária</i>	21
3.1.2.2	<i>Princípio da tipicidade</i>	23
3.1.2.3	<i>Princípio da isonomia</i>	23
3.1.2.4	<i>Princípio da capacidade contributiva</i>	24
3.1.3	<u>Os Princípios Gerais de Direito Público</u>	25
3.1.3.1	<i>Princípio Republicano</i>	26
3.1.3.2	<i>Princípio Federativo</i>	26
3.1.3.3	<i>Princípio da Igualdade</i>	27
3.1.3.4	<i>Princípio da Legalidade</i>	27
3.1.3.5	<i>Princípio da Irretroatividade das Leis</i>	28
3.1.3.6	<i>Princípio da ampla defesa e do devido processo legal</i>	28
3.2	Interpretação e Integração da legislação tributária	29
3.2.1	<u>A estrutura da norma de incidência tributária</u>	29
3.2.2	<u>A interpretação no Direito Tributário</u>	30
3.2.2.1	<i>Interpretação literal</i>	31
3.2.2.2	<i>Interpretação histórica</i>	32
3.2.2.3	<i>Interpretação sistemática</i>	32
3.2.2.4	<i>Interpretação teleológica</i>	32
3.2.2.5	<i>Interpretação benigna</i>	33
3.2.2.6	<i>Interpretação restritiva</i>	33
3.2.2.7	<i>Interpretação extensiva</i>	33
3.2.2.8	<i>Interpretação econômica</i>	33
3.2.3	<u>Meios de integração</u>	37
3.2.3.1	<i>Analogia</i>	37
3.2.3.2	<i>Princípios gerais de direito tributário</i>	38
3.2.3.3	<i>Princípios gerais de direito público</i>	38
3.2.3.4	<i>Equidade</i>	38
3.3	Obrigações tributárias	39
3.3.1	<u>Conceito e espécies</u>	39
3.3.2	<u>Fato gerador</u>	40

3.3.2.1	<i>Situação de fato</i>	41
3.3.2.2	<i>Situação jurídica</i>	42
3.3.3	<u>O contribuinte e a responsabilidade tributária</u>	43
4	A NORMA GERAL ANTIELISÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	
	44	
4.1	O planejamento tributário	44
4.2	Evasão e elisão fiscal: a questão terminológica	46
4.3	Evasão fiscal	47
4.3.1	<u>Conceituação</u>	48
4.3.2	<u>Hipóteses de evasão</u>	49
4.3.2.1	<i>Simulação</i>	49
4.3.2.2	<i>Dolo</i>	51
4.3.2.3	<i>Fraude</i>	52
4.4	Elisão Fiscal	53
4.4.1	<u>Conceituação</u>	54
4.4.2	<u>O negócio jurídico indireto</u>	55
4.4.3	<u>A elisão tributária e o abuso de direito</u>	56
4.4.3.1	<i>O abuso de direito no direito civil</i>	56
4.4.3.2	<i>A teoria do abuso de direito</i>	57
4.4.3.3	<i>A elisão tributária e o abuso de direito</i>	59
4.4.4	<u>A elisão tributária e a fraude à lei</u>	62
4.4.4.1	<i>A fraude à lei no direito civil</i>	63
4.4.4.2	<i>A elisão tributária e a fraude à lei</i>	64
4.5	A distinção entre evasão e elisão tributária	67
4.6	Formas de combate ao comportamento elisivo	68
4.6.1	<u>Normas gerais antielisivas</u>	69
4.6.2	<u>Normas específicas</u>	70
4.6.3	<u>Presunções e ficções</u>	72
4.7	A norma geral antielisão do Direito Tributário Brasileiro: o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional	73
4.7.1	<u>A norma geral antielisão e os princípios constitucionais tributários</u>	74
4.7.2	<u>Aplicação da norma geral antielisão</u>	76
4.7.3	<u>Análise crítica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional</u>	78

4.7.3.1 *Considerações iniciais sobre o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional* 78

4.7.3.2 *Análise crítica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.* 82

5	A NORMA ANTIELISIVA NO DIREITO COMPARADO	87
5.1	França	87
5.2	Alemanha	88
5.3	Itália	89
5.4	Espanha	90
5.5	Estados Unidos	90
5.6	Argentina	91
6	CONCLUSÃO	92
	REFERÊNCIAS	94

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 104/2001, ao inserir o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, implementou, ainda mais, a polêmica sobre a aplicação das teorias antielisivas no direito nacional, agora fundada em conteúdo de norma cogente.

O sistema tributário nacional passou a considerar a possibilidade, legalmente expressa, de descon sideração de atos ou negócios jurídicos, lícitos, praticados pelos contribuintes em face da atuação da autoridade administrativa competente.

A vontade do contribuinte em diminuir a carga tributária, confrontada com o desejo do Estado em maximizar a arrecadação de tributos, requer a utilização de análise de nosso ordenamento jurídico para verificação dos limites legais das suas condutas que, neste caso, espelham interesses antagônicos.

Não há dispositivo legal que obrigue o contribuinte a fazer opções de negócios que impliquem em maior recolhimento de tributos. Já o Estado, em função de seu poder/ dever de tributar, pode descon siderar algumas operações que resultem em diminuição da tributação por meio da implementação de medidas que interferem na faculdade do contribuinte de escolher suas formas negociais, de fazer o seu planejamento tributário.

Neste contexto, o planejamento tributário, que importará em elisão fiscal, e a interferência estatal, implementada por meio de medidas chamadas antielisivas, devem ser sobreponderados e ponderados à luz de dispositivos específicos, constitucionais e infraconstitucionais, que nos indicarão os limites da utilização de ambos os institutos e balizarão a prática de seus atos.

Destes fatos, aflora a importância do tema “a norma geral antielissão no direito tributário brasileiro”, que norteou o trabalho que ora é apresentado. Sua finalidade é o cumprimento de requisito, parcial, para obtenção de título de bacharel em direito pela Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

O objetivo do presente trabalho é analisar a norma geral antielissão no direito tributário brasileiro e concluir quanto à sua aplicabilidade em nosso ordenamento jurídico.

Esta monografia tem seu campo de estudo focado na cláusula geral antielissão configurada no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário nacional, abrangendo, principalmente, questões tributárias e constitucionais. Para melhor compreensão do assunto, a pesquisa empreendida abrange aspectos relevantes, de interesse maior para o tema, do Direito

Tributário em geral, além de outros aspectos pertinentes ao Direito Público, particularmente no Direito Constitucional. Esta, portanto, é a sua delimitação.

Neste contexto, o trabalho foi desenvolvido em seis capítulos, sendo, a presente introdução, o primeiro.

O segundo capítulo é dedicado ao poder de tributar do Estado. São apresentados conceitos e considerações sobre o referido poder e sobre os tributos em geral. São apresentados, ainda, tópicos pertinentes à competência e à capacidade tributárias, importantes para a consecução do objetivo do trabalho.

O terceiro capítulo trata das normas gerais de direito tributário e, nesta direção, são feitas referências à legislação tributária e apresentados os princípios gerais do direito tributário e do direito público. São abordados, também, tópicos inerentes à estrutura da norma de incidência tributária, à interpretação no direito tributário e aos meios de integração. São igualmente examinados o fato gerador e a responsabilidade tributária, dentre outros aspectos da obrigação tributária

No quarto capítulo é analisada a norma geral anti-elisão no direito brasileiro, foco central desta monografia. O planejamento tributário, a evasão fiscal e a elisão fiscal são apresentados na parte inicial do capítulo. São examinadas as diferentes hipóteses de evasão e de elisão fiscais, a distinção entre ambas, e as formas de combate ao comportamento elisivo. Na parte final do capítulo, é analisada a chamada norma geral anti-elisão do direito tributário brasileiro, configurada no parágrafo único do artigo 116 do CTN. Neste sentido, a referida norma é confrontada com os princípios constitucionais tributários, são feitas considerações sobre a aplicação da norma e uma análise crítica da mesma.

Em um quinto capítulo, são feitas referências ao direito comparado, com a apresentação da situação de ordenamentos jurídicos de distintos países em face de normas anti-elisão por eles adotadas.

As conclusões do presente trabalho, apresentadas no sexto capítulo, indicam que a adoção da chamada norma geral antielisão é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro, por conferir, à autoridade administrativa, poderes expressamente vedados pela Constituição, afrontando os princípios da legalidade tributária, da tipicidade e da segurança jurídica.

Embora inúmeros estudiosos do Direito Tributário tenham se dedicado ao tema objeto da presente monografia, a matéria ainda fomenta controvérsias relevantes, principalmente pela dificuldade de, na realidade fática das lides administrativas, os conceitos e formulações teóricas sobre os limites entre o planejamento lícito e a evasão fiscal sejam visualizados.

Assim, é necessário delimitar a definição e abrangência da elisão fiscal, a fim de distingui-la de outras figuras jurídicas com as quais freqüentemente é confundida.

A simulação, dissimulação, abuso de forma ou de direito são todos defeitos do ato jurídico que, portanto, denunciam condutas calcadas em alguma ilegalidade. Por serem ilícitos, jamais podem ser denominados de elisão. A conseqüência prática da distinção reside em advertir para o perigo de se aglutinar, sob uma mesma denominação, realidades completamente distintas. Há nessa confusão terminológica o risco de se amparar sob o manto de uma pretensa legitimidade a adoção de mecanismos subjetivos e extra-legais de combate a uma suposta "elisão ilícita".

2 O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR

O Estado, com o fim de se manter e de atingir seus objetivos, desenvolveu um instrumento para sobreviver, qual seja, a tributação. Sem os tributos, o Estado não poderia atingir seus fins sociais, e realizar as atividades para as quais foi criado. Desta forma, os cidadãos delegam ao Estado a organização da vida em sociedade, e em contrapartida, pagam tributos que garantem a manutenção da estrutura criada com esse fim.

Nesta seção, parte-se para o estudo dos conceitos do poder de tributar e do tributo.

1.1 O Poder de Tributar

A fim de viver em sociedade, o homem construiu uma estrutura com poder e força superiores às suas, no intuito de atingir seus objetivos. Essa estrutura superior consiste no Estado que, através de regras de conduta, de normas, organiza a vida em comunidade e permite que os indivíduos, em associação, vençam obstáculos que, sozinhos, não conseguiriam ultrapassar.

Assim, o poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O exercício da tributação é fundamental para que o Estado possa auferir as receitas necessárias à satisfação das necessidades públicas, mas, este poder, expressivo, há de ser disciplinado e contido em prol da segurança e interesse dos cidadãos.¹

Nos Estados politicamente organizados em repúblicas federativas, a Constituição não apenas institui o poder de tributar como também deve reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação. A Constituição cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas.

A Constituição Federal do Brasil, de 1988, em seu Título VI, Capítulo I, dedicado ao Sistema Tributário Nacional, especifica, em seu art. 145:

“Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

¹ Neste sentido, assevera Ricardo Lobo Torres: “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* – 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 64.

I- impostos;

II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Por este dispositivo constitucional, verifica-se que várias são as pessoas políticas que exercem o poder de tributar, sendo titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem.

São limitações ao poder de tributar os princípios constitucionais tributários e as imunidades, previstos nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal. Outras espécies de limitações ao poder de tributar estão previstas fora dessa seção da Constituição Federal, tais como lei complementar, resoluções do Senado Federal, convênios, requisitos formais e materiais, limites quantitativos, características específicas de alguns tributos. Todo esse conjunto de limitações visa delimitar e definir a competência tributária. Essas limitações não devem ser vistas como vedações ou obstáculos ao exercício da competência tributária.

1.2 O Tributo

O conceito de tributo, no Brasil, é legalmente determinado. O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, define tributo:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Por este conceito, pode-se verificar que o tributo possui: a) caráter pecuniário, ou seja, o tributo deverá ser pago em moeda; b) compulsoriedade, no sentido de que o tributo decorre da lei, e não da vontade dos pólos ativo e passivo da obrigação tributária; c) que o tributo não constitui sanção a prática de ato ilícito, pois o que gera o dever de pagá-lo é um fato lícito; d) a origem do tributo decorre da lei e e) a natureza vinculada da atividade administrativa através

da qual o tributo é cobrado, pois o agente fiscal não possui discricionariedade, não pode julgar a conveniência e oportunidade ao cobrar o tributo.²

A Constituição Federal de 1988 não cria tributos, simplesmente atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei (princípio da legalidade da tributação).

O tributo é categoria genérica subdividida em espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

No caso das taxas e das contribuições de melhoria, a competência outorgada pela Constituição às pessoas políticas é comum. Basta que qualquer pessoa política vá realizar um regular ato do poder de polícia, que lhe é próprio, ou vá prestar um serviço público ao contribuinte, se específico e divisível, para que o seu legislador, incorporando tais fatos na lei tributária, institua uma taxa.

O mesmo acontece com relação à contribuição de melhoria: basta que qualquer pessoa política vá realizar uma obra pública que beneficie o contribuinte, dentro do âmbito de sua respectiva competência político-administrativa, para que o seu legislador institua uma contribuição de melhoria.

Quanto aos impostos, o artigo 145 da CF/88 não declina os fatos genéricos que vão estar na base fática dos mesmos. A competência para instituí-los é dada de forma privativa sobre fatos determinados.

Os impostos são enumerados pelo nome e discriminados na Constituição um a um. São nominados e atribuídos privativamente a cada uma das pessoas políticas, enquanto as taxas e as contribuições de melhoria são indiscriminadas, são inominadas e são atribuídas em comum às pessoas políticas.

O constituinte de 1988 adotou a teoria jurídica dos tributos, e fatos geradores, vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal. Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições; os não vinculados são os impostos. Com relação aos impostos, as suas hipóteses de incidência são fatos necessariamente estranhos às atuações do Estado. São situações do contribuinte que servem de suporte para a incidência de impostos, por exemplo, ter renda (imposto de renda).

1.3 Competência Tributária

² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 18.

A Constituição Federal optou por um sistema misto de partilha de competência e de partilha de arrecadação.³ A competência tributária consiste no poder outorgado pela Constituição Federal, aos entes políticos, com o fim de instituírem tributo. Ressalte-se que a Constituição Federal não institui tributo, mas o autoriza. A competência tributária é indelegável, e só pode ser atribuída às pessoas de Direito Público, posto que deve ser exercida através de lei, o que pressupõe a existência de Poder Legislativo (artigos 6º e 7º do Código Tributário Nacional).

Luciano Amaro define a competência tributária como a “aptidão para criar tributo”, e ainda afirma:

Todos têm (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude de incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos [...].⁴

O artigo 145, *caput*, da Constituição Federal enumera as pessoas políticas que detêm a competência tributária, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Com fins didáticos, a competência tributária é classificada pela doutrina em três espécies: privativa, residual e comum.

A competência privativa é aquela atribuída com exclusividade a um determinado ente político. A competência residual está relacionada a outros impostos que “podem ser instituídos sobre situações não previstas”.⁵ É atribuída a União. Já a competência comum, é atribuída a todos os entes políticos, e refere-se às taxas e contribuições de melhoria.

1.4 Capacidade tributária

A capacidade tributária passiva, no âmbito do Direito Tributário, consiste na aptidão para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária. Na seara tributária, o artigo 126 do Código Tributário Nacional determina que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil da pessoa natural (inciso I); independe de estar a pessoa natural sujeita à

³ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 93.

⁴ Loc. cit.

⁵ Ibid. p. 95.

medida que importe privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais, ou profissionais, ou da administração direta de seus bens e ou negócios (inciso II) e independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída. Neste último caso, basta a configuração da unidade econômica ou profissional (inciso III).

Há ainda a capacidade tributária ativa. A competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa, definida como a capacidade para figurar como sujeito ativo da relação tributária. Geralmente, aquele que detém a competência tributária detém também a capacidade tributária ativa. O credor ou sujeito ativo e o criador do tributo serão a mesma pessoa. Isso ocorre, via de regra, com os impostos. Entretanto, no que diz respeito às taxas (com menor frequência) e contribuições (com maior frequência), isso não ocorre. Nessas espécies de tributos, o ente político, ao exercer a competência tributária, ou seja, criar lei no sentido de instituir tributo, qualifica outra pessoa para deter a capacidade tributária ativa. Portanto, em sede de capacidade tributária ativa, pode haver a delegação, enquanto em sede de competência tributária, a delegação é expressamente vedada (artigo 7º, *caput*, do Código Tributário Nacional).

3 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário cuida da disciplina jurídica dos tributos, abrangendo sua definição, espécies, fatos geradores, além de toda a matéria pertinente ao gênero tributo, tais como competência tributária, obrigações dos contribuintes e responsáveis, poderes e deveres da Administração, infrações e penalidades em caso de descumprimento das disposições tributárias.⁶

A fim de garantir a aplicação regular e delimitada dessas disposições, o ordenamento jurídico tributário é permeado por princípios tributários, que receberam extenso tratamento na Constituição Federal, e servem ainda como limitações ao poder de tributar. Assim, a presença dos assuntos dos próximos tópicos se faz essencial em qualquer estudo relativo à matéria tributária.

1.5 Legislação e princípios pertinentes ao Direito Tributário

Nos próximos tópicos, serão apresentados estudos sobre a legislação tributária, particularmente do Código Tributário Nacional e dos princípios de Direito Público, e ainda, sobre os princípios de Direito Tributário, utilizados como justificativa tanto pelos doutrinadores contrários a aplicação e constitucionalidade da Norma Geral Antielisão, quanto pelos favoráveis a ela.

1.5.1 A Legislação Tributária

O Sistema Tributário Nacional foi estruturado conforme o disposto na Emenda n. 18, de 1965, seguida pela lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, além de estipular normas gerais de direito tributário, que deverão ser aplicadas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Tal lei recebeu a denominação de Código Tributário Nacional através do Ato Complementar n. 36/67.⁷

O Código Tributário Nacional é uma lei complementar por excelência. Entretanto, é formalmente uma lei ordinária, uma vez que sua entrada em vigor se deu durante a vigência

⁶ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 4.

⁷ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 5.

da Constituição Federal de 1946, que não exigia que o Direito Tributário fosse tratado por lei complementar. Desta forma, o Código Tributário Nacional é formalmente uma lei ordinária, e materialmente uma lei complementar, tendo sido recepcionado pela Constituição Federal de 1967, como lei complementar.

O artigo 96 do Código Tributário dispõe que a expressão ‘legislação tributária’ compreende “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

O artigo 2º do mesmo diploma legal, por sua vez, estabelece que o Sistema Nacional Tributário será regulado por leis complementares, por resoluções do Senado Federal, e ainda, por leis federais, estaduais e municipais, respeitando-se as respectivas competências.

Vale lembrar que o artigo 146 da Constituição Federal dispõe, em seus incisos, as matérias de Direito Tributário que serão tratadas através de lei complementar, tais como conflitos de competência (inciso I); regular limitação ao poder de tributar (inciso II); e o estabelecimento das demais normas gerais de Direito Tributário.

O artigo 146 da Constituição Federal trata das matérias cabíveis a lei complementar. Em regra, a principal função da lei complementar é a de estabelecer normas gerais em matéria tributária, que orientarão os entes políticos a criar lei ordinária, que constituirá tributo. Excepcionalmente, lei complementar pode instituir tributo, conforme exceção prevista no artigo 148 da Carta Magna.

1.5.2 Os Princípios Gerais de Direito Tributário

A relação tributária não consiste em uma relação tão somente de poder. Daí, a existência de princípios que visam regê-la e proteger os contribuintes dos abusos por parte do Estado e do Fisco.

São princípios gerais de direito tributário: a) princípio da legalidade tributária; b) princípio da tipicidade; c) princípio da anterioridade; d) princípio da igualdade ou isonomia tributária; e) princípio da capacidade contributiva; f) princípio da anterioridade da lei tributária; g) princípio da liberdade de tráfego; h) princípio da vedação de tributo com efeito de confisco, entre outros.⁸

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 62

Neste estudo, ater-se-á ao exame dos princípios da legalidade, da tipicidade, da capacidade contributiva e da isonomia, que são os princípios que estão intimamente ligados ao tema da elisão e evasão fiscal.

1.5.2.1 Princípio da legalidade tributária

De acordo com o princípio da legalidade, expresso no artigo 150, I da Constituição Federal, nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem lei anterior que assim estabeleça. Tal princípio garante a segurança jurídica e a justiça, e impede abusos por parte do Estado e do Fisco, que ficam impedidos de criar e de aumentar tributos a seu bel prazer.

Assim, esse princípio garante “a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa”.⁹

Hugo de Brito Machado entende que o princípio da legalidade deve ser entendido em dois sentidos: “a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes”. Afirma ainda o autor, que o princípio da legalidade não visa apenas que a relação tributária é jurídica, mas de que essa relação, no que possui de essencial, deve ser regulada em lei, no seu sentido específico.¹⁰

Todos os aspectos pertinentes ao tributo, tais como implementação, fato gerador, o nascimento da obrigação tributária, identificação do sujeito passivo da relação tributária, alíquota, base de cálculo e sanção em caso de descumprimento, deverão ser objeto de lei. Nesse sentido, Luciano Amaro:

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização da lei para a cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta* (grifo do autor) que venha a espelhar situação hipotética descrita em lei.¹¹

Outras não são as palavras de Hugo de Brito Machado:

⁹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 17, *apud*, AMARO, Luciano. Op. cit. p. 112.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17/18.

¹¹ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 112.

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a *hipótese de incidência* (grifo do autor), em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a *hipótese* (grifo do autor) de incidência e o conseqüente *mandamento* (grifo do autor). A descrição do *fato temporal* (grifo do autor) e da correspondente *prestação* (grifo do autor), com todos os seus elementos essenciais, e ainda, a *sanção* (grifo do autor), para o caso da não prestação.¹²

Nas palavras de Luciano Amaro, o princípio da tipicidade é outra expressão da legalidade tributária.¹³ Tal princípio será analisado a parte, no próximo tópico.

Portanto, o princípio da legalidade determina que os critérios relacionados ao tributo devem ser definidos com base na lei e em conformidade com a lei. Contudo, isso não é suficiente. É necessário que esses critérios sejam estabelecidos na lei e pela lei. Esse entendimento pode ser extraído da análise conjunta do artigo 150, I da Constituição, e do artigo 97 do Código Tributário Nacional, que trata da abrangência do princípio da legalidade. É o que a doutrina chama de legalidade estrita, em que não há margem para discricionariedade.

Contudo, tal entendimento acerca da qualificação da legalidade (e da tipicidade fechada ou cerrada, que será abordada no próximo tópico) como estrita, não é unânime na doutrina. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco entende que as expressões “fechada” para a tipicidade, e “estrita” para a legalidade, não podem ser imputáveis ao regime jurídico das limitações ao poder de tributar. Atente-se para as palavras do autor: “[...] não é pacífico que os adjetivos “estrita” e “fechada” sejam, inquestionavelmente, imputáveis ao regime jurídico das limitações ao poder de tributar consagradas na CF/88”.¹⁴

O princípio da legalidade tributária consiste, portanto, no mais importante limite ao Estado no exercício da atividade de tributação, e qualquer tentativa no sentido de levar ao seu amesquinçamento deve ser rechaçada, em nome da segurança jurídica e da justiça.

1.5.2.2 *Princípio da tipicidade*

O princípio da tipicidade é considerado corolário do princípio da legalidade. Misabel Abreu Machado Derzi considera imprópria tal denominação, denominando tal princípio de

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 64.

¹³ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 113.

¹⁴ 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. 183/204.

princípio da especificidade conceitual.¹⁵ O princípio da tipicidade possui outra conotação, qual seja, a da vedação da analogia (artigo 108, §1º, Código Tributário Nacional).

O princípio da tipicidade é dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. De acordo com Luciano Amaro:

Deve o *legislador* (grifo do autor), ao formular a lei, definir de modo *taxativo* (grifo do autor) (*numerus clausus*) e *completo* (grifo do autor), as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será *necessária* e *suficiente* (grifo do autor) ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de *quantificação* (grifo do autor) (medida) do tributo. Por outro lado, ao *aplicador da lei* (grifo do autor) vedase a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários. [...] À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma qualificar-se de *fechada* ou *cerrada* (grifo do autor), de sorte que o brocardo *nullum tributum sine lege* traduz “o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei”.¹⁶

Assim, o princípio da legalidade determina que os critérios relacionados ao tributo devem ser definidos com base na lei. E o princípio da tipicidade, corolário do princípio da legalidade tributária, dispõe que tudo relacionado ao tributo deve advir da lei, através de um rol taxativo, e que a utilização da analogia com essa finalidade de tributação está vedada.

1.5.2.3 Princípio da isonomia

O princípio da isonomia ou igualdade tributária, consta no artigo 150, II da Constituição Federal. De acordo com o mesmo, todos são iguais perante a legislação tributária.

Esse princípio tem como destinatários o legislador, que não pode estabelecer privilégios ao elaborar leis acerca de matéria tributária, e o aplicador da lei, que não pode aplicar a lei discriminando os contribuintes, e concedendo privilégios.

Esse princípio não impede que a lei estabeleça discriminações, mas estabelece que os contribuintes que se encontram em situação igual serão tratados da mesma forma. Nesse sentido se expressa Hugo de Brito Machado ao afirmar que a lei sempre discrimina, mas a questão é saber como será válida a discriminação.¹⁷

¹⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2004. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 207/232.

¹⁶ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 113.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 68.

Portanto, aqueles contribuintes que possuem igual capacidade contributiva deverão ser tratados da mesma maneira, e aqueles que possuírem diferentes capacidades deverão ser tratados de maneira desigual.¹⁸

1.5.2.4 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

A graduação da carga tributária de acordo com a capacidade econômica do contribuinte é possível em impostos sobre a renda e o patrimônio.

A expressão “sempre possível”, pode levar ao entendimento de que esse princípio nem sempre será observado. Hugo de Brito entende que essa premissa é falsa, porque a aplicação desse princípio sempre será possível. No entendimento do autor, a expressão se refere ao caráter pessoal dos tributos, já que nem sempre é possível um tributo que possua caráter pessoal.¹⁹ Já Luciano Amaro, entende que a expressão “sempre que possível” refere-se ao caráter pessoal do tributo e quanto à capacidade contributiva. O autor considera que dependendo das características de cada tributo, esse princípio pode sofrer exceção.²⁰

O texto constitucional traz a expressão “capacidade econômica”, que deve ser entendida como capacidade contributiva, que Hermes Marcelo Huck, por sua vez, define como “parcela de cada indivíduo destinada em favor do Estado [...]”.²¹

Luciano Amaro faz ainda, observações relevantes a respeito do princípio:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto [...]. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.²²

¹⁸ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 136.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 69.

²⁰ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 139.

²¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 89.

²² AMARO, Luciano. Op. cit. p. 138.

Os princípios da capacidade contributiva e da isonomia estão intimamente ligados. Através do princípio da capacidade contributiva, cada contribuinte pagará os impostos devidos em conformidade com as riquezas que possui, garantindo que aqueles que têm mais, paguem mais, e os que têm menos, paguem menos. Esse princípio portanto, efetiva o princípio da isonomia, impedindo privilégios e injustiças.

1.5.3 Os Princípios Gerais de Direito Público

Os princípios gerais de direito público são máximas presentes na Constituição Federal, ou podem ser retirados da análise das regras que compõem o ordenamento jurídico.

São princípios gerais de direito público: a) princípio republicano; b) princípio federativo; c) princípio da igualdade; d) princípio da legalidade; e) princípio da irretroatividade das leis; f) princípio da ampla defesa e do devido processo legal, entre outros. Ressalte-se que esse rol não é exaustivo. Ademais, limita-se a um exame não aprofundado desses princípios.²³

1.5.3.1 *Princípio Republicano*

O princípio republicano está contido no artigo 1º da Constituição Federal:²⁴

A **República** (grifo nosso) Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I – a soberania;
- II – a cidadania;
- III – a dignidade da pessoa humana;
- IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V – o pluralismo político.

Parágrafo único. **Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.** (grifo nosso)

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 104/105.

²⁴ ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1995. p. 47/48.

A República é forma de governo, em que o povo elege os seus representantes, que exercem um poder-dever em nome do povo, e em caráter transitório. O princípio da separação dos poderes (artigo 2º da Constituição Federal) representa um desdobramento do princípio republicano, uma vez que seria impossível, em conformidade com a estrutura de Estado criada por Montesquieu, a sua inexistência.²⁵

De suma importância, esse princípio encontra-se protegido pelo artigo 60, parágrafo 4º, II da Constituição Federal. Desta forma, não pode ser objeto de emenda, compondo cláusula pétrea.

1.5.3.2 *Princípio Federativo*

O princípio federativo está contido no artigo 1º, *caput* da Constituição Federal. Estabelece que o Estado brasileiro será formado por uma união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Desta forma, os entes que constituem o Estado Democrático de Direito são autônomos, mas somente a União Federal é soberana em sede de representação de relações internacionais.

Toda a estruturação do Sistema Tributário Nacional parte do princípio federativo, que representa a autonomia dos entes políticos e a isonomia entre os mesmos. Assim, a legislação federal não é superior a estadual nem municipal. Há exercícios de competência distintos, e uma competência não pode invadir a outra.

A importância desse princípio faz com que se torne um super princípio, pairando sobre os demais, e sendo acobertado pelo artigo 60, parágrafo 4º, I da Constituição Federal, que veda emenda destinada a abolir a forma federativa. Constitui tal princípio, portanto, uma cláusula pétrea.²⁶

1.5.3.3 *Princípio da Igualdade*

²⁵ Ibid. p. 47/48.

²⁶ ICHIHARA, Yoshiaki. Op. cit. p. 49/50.

O princípio da igualdade está previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, que estabelece: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”.

Esse princípio tem como destinatário o legislador, em uma proporção ampla, que inclui todos os órgãos legislativos e todos aqueles que elaboram normas jurídicas. Entretanto, o conceito de igualdade não é de fácil determinação, uma vez, que nas palavras de Paulo de Barros Carvalho “amolda-se diferentemente aos múltiplos campos de incidência material das regras jurídicas, o que torna penosa a indicação precisa de seu conceito”.²⁷

1.5.3.4 *Princípio da Legalidade*

O artigo 5º, II da Constituição Federal trata do princípio da legalidade, de acordo com o qual “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Assim, a elaboração de deveres, bem como o surgimento de direitos respectivos depende de lei que os estipule. Em sentido genérico, se apresenta com instrumento para a garantia de direitos e deveres individuais e coletivos.²⁸

Alexandre de Moraes ressalta que tal princípio visa combater o poder arbitrário do Estado. Assim, o princípio da legalidade se aproximaria mais de uma garantia constitucional, do que de um direito individual, pois assegura ao particular a prerrogativa de afastar comandos que não sejam impostos por lei. Ademais, no que tange ao conteúdo das leis, este, em conformidade com o princípio da legalidade, deverá estar em harmonia com a Constituição Federal.²⁹

1.5.3.5 *Princípio da Irretroatividade das Leis*

O princípio da irretroatividade das leis, previsto no artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal, tem como objeto garantir a segurança jurídica. Estabelece que “A lei não prejudicará

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 151.

²⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. Op. cit. p. 53.

²⁹ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 71.

o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Assim, fica proibido que nova lei, ao entrar em vigor, retroaja e alcance a coisa julgada e os direitos nascidos sob a égide da lei anterior.³⁰

1.5.3.6 Princípio da ampla defesa e do devido processo legal

Determina tal princípio, previsto no artigo 5º, LV da Constituição: “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Tal princípio é aplicável em sede judicial e em sede administrativa, na qual se trata as questões de ordem tributária. O direito a ampla defesa, contraditório, e ao devido processo legal garantem um processo justo, em que as partes terão a oportunidade de demonstrar os fundamentos de suas pretensões, assim como o direito de defender-se, o que garante o respeito aos direitos fundamentais, preconizados na Constituição Federal.³¹

1.6 Interpretação e Integração da legislação tributária

A norma de incidência tributária deve ser interpretada de acordo com as regras previstas no artigo 107 ao 112 do Código Tributário Nacional. Na ausência de norma expressa, o Código determina que se use os meios de integração, previstos no artigo 108. Esta seção destina-se a análise da interpretação e da integração da legislação tributária, que são relevantes para compreensão dos temas que serão analisados posteriormente.

1.6.1 A estrutura da norma de incidência tributária

³⁰ Ibid. p. 152.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 153.

A interpretação e a integração visam garantir a aplicação da legislação tributária. Assim, antes de discorrer sobre tais formas de buscar solução para um caso concreto, faz-se necessário analisar, de forma breve, a estrutura da norma de incidência tributária.

Hans Kelsen considera que a norma jurídica tem natureza dúplice, pois é constituída de uma norma primária e de uma norma secundária. A norma secundária é constituída de um comportamento (hipótese) e do preceito (conseqüente) a ela relacionado. A norma primária prevê como hipótese o descumprimento do dever previsto na norma secundária, e no conseqüente, discorre sobre a sanção pelo descumprimento. Assim, a norma secundária é aquela criada para ser aplicada a uma situação de fato, para qual determina uma conduta, enquanto a norma primária prevê a sanção em caso de descumprimento. Kelsen considera o direito como uma ordem coativa. Assim, a norma secundária não é autônoma, sendo inferior a norma primária.³² Entretanto, em obra publicada após a sua morte, Kelsen teria modificado seu entendimento, colocando a norma primária como a que prevê a conduta a ser praticada, e a norma secundária, como a sanção em caso de descumprimento.³³

Já Carlos Cossio, autor da teoria e crítico de Kelsen, entende que a norma é composta de uma prestação ou dever jurídico, que chama de endonorma, e do ilícito e sua conseqüência jurídica, a sanção, chamada de perinorma. Assim, a endonorma corresponderia à norma secundária, e a perinorma, a norma primária, no pensamento original de Kelsen. Cossio formula críticas a teoria de Kelsen, que dá maior relevância a sanção do que a prestação, o dever-ser.³⁴

Paulo de Barros Carvalho coloca a norma jurídica como um dever-ser, por meio da qual se imputa uma conseqüência a um antecedente. Assim, a norma tributária apresenta um suposto e uma conseqüência (conseqüente).³⁵

A estrutura da norma tributária, que se trata de uma norma de rejeição social, se assemelha às proposições de norma secundária de Kelsen, e de perinorma, de Cossio.

Assim, a estrutura da norma tributária não difere de outra norma tributária que possua um critério deôntico (dever-ser). É formulado um juízo de dever-ser, e conseqüentemente, uma vez que pode o destinatário da norma deixar de cumpri-la, é descrita sanção aplicável.

³² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000. *passim*.

³³ Idem. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986. *passim*.

³⁴ DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à ciência do direito*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 140.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 1981. p. 81.

Paulo de Barros Carvalho apresenta a norma de incidência tributária, e atribui a hipótese ou antecedente “[...] um conjunto de critérios para a identificação de um fato lícito (que não um acordo de vontades)”. No conseqüente, o autor afirma existir:

[...] um conjunto de critérios para a identificação de uma relação jurídica, em que o sujeito ativo é, por via de regra, o Estado; o sujeito passivo, alguma pessoa física ou jurídica, e o objeto, uma prestação de natureza pecuniária.³⁶

A norma de incidência tributária se distingue das demais normas jurídicas, pois prevê fato lícito, que não decorre de acordo de vontade entre as partes, e tem como objeto o cumprimento da obrigação tributária, qual seja, a prestação pecuniária, que não advém da prática de ato ilícito.

1.6.2 A interpretação no Direito Tributário

A interpretação da norma jurídica consiste em identificar o seu sentido e alcance.³⁷ Nas palavras de Hugo de Brito Machado, a interpretação, em sentido amplo, busca a solução do caso concreto. Em sentido restrito, busca o significado da norma.³⁸

O intérprete se atém a norma jurídica com o intuito de chegar ao seu significado. No caso da interpretação, há norma preexistente para aplicação no caso concreto, mas se faz necessária a verificação de seu alcance, antes de aplicá-la. Assim, na interpretação, também denominada hermenêutica, não há atividade criadora por parte do intérprete, que se limita a compreender o ordenamento jurídico previamente estabelecido.

Hugo de Brito Machado identifica as interpretações gramatical, histórica, sistemática e teleológica como métodos de interpretação.³⁹ No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres, que inclui entre os métodos de interpretação o lógico (que o próprio autor ressalta não ter autonomia, colocando-se conforme as circunstâncias, em conjunto com um dos demais métodos), e ainda fala em seu manual, sobre a classificação da interpretação quanto ao resultado, que abrangeria a interpretação restritiva e a extensiva, além da subjetiva e objetiva.⁴⁰ Paulo de Barros Carvalho também fala acerca dos métodos de interpretação, que

³⁶ Ibid. p. 109/115.

³⁷ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 205

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 130.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 132/134.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 151/156.

apresenta como literal ou gramatical, lógico, sistemático, teleológico, e histórico ou histórico-evolutivo.⁴¹

Nos próximos tópicos, serão examinados os métodos de interpretação. Há de se ressaltar que nenhum desses métodos é suficiente. Da mesma forma, nenhum poderá prevalecer sobre outro, ou seja, há um pluralismo metodológico. Os métodos de interpretação, portanto, se completam e se intercomunicam.⁴² Ademais, limitam-se estes tópicos a uma síntese do que consiste cada um dos métodos de interpretação.

1.6.2.1 Interpretação literal

Também chamada de interpretação gramatical, nela, o intérprete deve investigar o sentido dos vocábulos utilizados na redação da norma jurídica. O artigo 111 do Código Tributário Nacional faz menção à aplicação da interpretação literal. No entendimento de Hugo de Brito Machado, tal artigo deve ser interpretado no sentido de que as matérias nele mencionadas não admitem a integração por equidade, e não no sentido de que tais matérias comportam somente a interpretação literal. Há de se ressaltar ainda, que não se confunde a interpretação literal com a interpretação restritiva, uma vez que a primeira não aumenta o alcance da norma, mas também não a restringe.⁴³

1.6.2.2 Interpretação histórica

Nesse método, o intérprete busca o sentido da norma através do exame do caso que a norma visa regular, no decorrer do tempo. Há uma comparação da norma atual com a anterior que regulava a mesma situação. Esse método baseia-se, também, em estudos da doutrina, anteprojetos de lei, emendas, entre outros.⁴⁴

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 98-9.

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 151.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 142.

⁴⁴ Ibid. p. 143.

1.6.2.3 Interpretação sistemática

Na interpretação sistemática, a regra cujo sentido é buscado é analisada em confronto com as demais normas que regulam o instituto verificado no caso em tela. Assim, é feita uma interpretação de maneira não isolada do dispositivo. Ricardo Lobo Torres declara que este método possui uma dimensão valorativa, pois visa compreender a norma dentro de um sistema jurídico.⁴⁵

1.6.2.4 Interpretação teleológica

A interpretação teleológica se ocupa da finalidade e do objetivo da norma jurídica a ser interpretada. Através dele, se busca o sentido da norma jurídica com base no fim a que a mesma se destina. Na seara tributária, traduz-se na interpretação econômica, que será analisada adiante.⁴⁶

1.6.2.5 Interpretação benigna

O artigo 112 do Código Tributário Nacional determina a interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida em matéria relacionada a infrações e penalidades.⁴⁷

1.6.2.6 Interpretação restritiva

A interpretação restritiva, como a própria denominação indica, restringe o alcance da norma jurídica, em casos em que a norma diz mais do que queria.⁴⁸

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 153.

⁴⁶ Loc. cit.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 142/143.

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 154.

1.6.2.7 Interpretação extensiva

Nesse tipo de interpretação, se estende o sentido da norma jurídica. Utiliza-se esse método quando se considera que a norma jurídica diz menos do que pretendia dizer o legislador. Deve-se ressaltar que esse tipo de interpretação se dá “[...] nos limites da possibilidade expressiva da palavra da lei.”⁴⁹, o que a difere da analogia, que deve atuar além desse limite.

1.6.2.8 Interpretação econômica

O estudo da interpretação econômica justifica-se pelo fato de parte dos doutrinadores entenderem que o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional representa uma tentativa de instalá-la no ordenamento jurídico brasileiro. Este tópico limita-se a análise no que consiste a interpretação econômica. Mais adiante, será tratada tal questão acerca da interpretação econômica, causadora de divergências na doutrina tributária brasileira.

A interpretação econômica foi introduzida no Código Tributário da Alemanha, em 1919. Sua criação e sistematização são atribuídas a Enno Becker. De acordo com esse método de interpretação, a norma tributária deve ser interpretada levando-se em consideração não a forma jurídica adotada pelo ato ou negócio jurídico, mas o seu conteúdo econômico.

Segundo a definição de Hermes Marcelo Huck:

A interpretação econômica desconsidera a forma jurídica adotada pelas partes para efeitos tributários, concentrando-se na realidade econômica a ela subjacente. Ante um fato econômico tributável, é irrelevante a forma jurídica pela qual se revela e segundo a qual as partes o estruturam.⁵⁰

E conclui, mais adiante: “na interpretação econômica parte-se do pressuposto de que à lei tributária interessa antes de tudo o fato econômico estabelecido entre as partes, e não a exteriorização de sua vontade por meio das formas de direito privado”.⁵¹

Sobre a interpretação econômica, também se manifestou Aurélio Pitanga Seixas Filho:

⁴⁹ Ibid. p. 155.

⁵⁰ HUCK, Hermes Marcelo. Op.cit. p. 71.

⁵¹ Ibid. p. 77.

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, sem uma 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 [...].⁵²

Assim, aplicando-se a interpretação econômica, se determinado negócio jurídico possui conteúdo econômico semelhante a outro, o intérprete da norma tributária estenderia a aplicação da norma de incidência desse negócio jurídico, para o outro. Situações com igual capacidade contributiva deveriam ser ambas tributadas.⁵³

São defensores da interpretação econômica, no direito tributário brasileiro, Amílcar de Araújo Falcão e Rubens Gomes de Souza.

Amílcar de Araújo Falcão, defende a interpretação econômica por entender que esta seria aplicável quando o fato gerador da obrigação tributária estivesse acobertado por uma forma jurídica anormal. O objetivo do legislador é a relação econômica. De acordo com Hermes Marcelo Huck, a interpretação econômica defendida por Falcão sofre limitações, pois não admite a tributação por analogia e rejeita a interpretação baseada em conceitos políticos ou subjetivos.⁵⁴ Assim, para Falcão, a interpretação econômica deve ser aplicada sempre que houver abuso de formas jurídicas, no sentido de evitar ou reduzir a carga tributária, o que para autor, configura a evasão fiscal.⁵⁵

Rubens Gomes de Sousa, por sua vez, entende que “[...] os atos, contratos, ou negócios cujos efeitos econômicos fossem idênticos, deveriam produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tivessem atribuído formas jurídicas diferentes”. O autor entende a interpretação econômica como interpretação teleológica, que é aquela que se ocupa da finalidade do negócio jurídico e da forma por ele adotada.⁵⁶

A interpretação econômica foi objeto de diversas críticas por parte da doutrina.

Alfredo Augusto Becker foi dos mais obstinados críticos da interpretação econômica. Hermes Marcelo Huck demonstra que o referido autor qualificava a interpretação econômica como um dos maiores equívocos da história do direito tributário, sendo atribuída a um regime

⁵² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A elisão tributária e a interpretação econômica*. RTFP 67, mar-abr/06, *apud*, PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. ESMAFE, 2007. p. 871.

⁵³ AMARO, Luciano. *Op. cit.* p. 225.

⁵⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1967, p. 68, *apud*, HUCK, Hermes Marcelo. *Op. cit.* p. 80-1

⁵⁵ *Idem*. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeira S.A, 1977. p. 78 e s., *apud*, HUCK, Hermes Marcelo. *Op. cit.* p. 82.

⁵⁶ SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 60, *apud*, HUCK, Hermes Marcelo. *Op. cit.* p. 84.

totalitário (nazismo) e caracterizada pela falta de clareza entre os planos jurídico e econômico.⁵⁷

Bilac Pinto, por seu turno, entende que a adoção da interpretação econômica no direito tributário brasileiro representaria a troca do “princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbítrio”.⁵⁸

Ives Gandra da Silva é contrário a interpretação econômica, pois entende que ela não tem acolhida no direito tributário brasileiro, face o princípio da legalidade tributária, e de seus corolários, o princípio da tipicidade e da reserva absoluta da lei.⁵⁹

A interpretação econômica também recebe críticas de Alberto Xavier, que a qualifica como “agressão ao princípio da legalidade”⁶⁰:

A primeira agressão ao princípio da legalidade em matéria de interpretação da lei provém das correntes que sustentam a chamada *interpretação econômica ou funcional* (grifo do autor), segundo a qual, ainda que a lei socorra os tipos estruturais de atos ou negócios jurídicos, os conceitos que os descrevem deveriam ser interpretados de modo a atribuir maior relevância aos efeitos econômicos dos atos e negócios em causa do que os efeitos jurídicos típicos.⁶¹

O autor continua sua crítica, demonstrando o caráter de abstração da interpretação econômica: “Note-se que a distorção das doutrinas da interpretação econômica reside na *abstração* (grifo do autor) dos conceitos jurídicos utilizados na norma e dos efeitos jurídicos dos atos concretos”.⁶²

Há quem considere que o artigo 109 do Código Tributário Nacional consagra a interpretação econômica, pois permitiria que os efeitos tributários dos institutos de direito privado fossem pesquisados sem se ater a forma jurídica adotada.⁶³ O artigo 109 determina que os institutos de direito privado devem ser interpretados através dos princípios de direito privado. Portanto, se para o direito privado determinado negócio jurídico é compra e venda, ele continuará a sê-lo em sede tributária. Afirmar que tal artigo consagra a interpretação econômica seria dizer que o intérprete poderia buscar outro sentido para aquele negócio

⁵⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 105 e s., *apud*, HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 86-7.

⁵⁸ PINTO, Bilac. *Estudos de direito público*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 74, *apud*, HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 87

⁵⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema tributário brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 127.

⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 40 *et seq.*

⁶¹ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 40.

⁶² *Ibid.* p. 41.

⁶³ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 226.

jurídico, para determinar, com base na análise dos efeitos econômicos, se o mesmo consiste em uma compra e venda ou em outro tipo de negócio.⁶⁴

Não é isso que estabelece o artigo 109. Tal dispositivo coloca, como já dito, que os institutos de direito privado serão definidos de acordo com os princípios gerais de direito, enquanto os seus efeitos na seara tributária serão determinados pelo direito tributário.

Alberto Xavier entende que o artigo 109 apenas está “a proclamar regra da mais ortodoxa e clássica hermenêutica jurídica e não a integrar-se nas correntes ‘economicistas’ (grifo do autor) em apreço (interpretação econômica)”.⁶⁵

Portanto, o entendimento de que o artigo 109 do Código Tributário prevê a interpretação econômica deve ser rechaçado, com base nos argumentos acima apresentados.

Nas palavras de Alberto Xavier: “[...] a doutrina da interpretação econômica não passa de um artifício para, de modo oblíquo, trazer o raciocínio analógico para dentro das fronteiras do tipo legal tributário e, assim, para o domínio da interpretação”.⁶⁶

Esta autora conclui, que se adotada a interpretação econômica, o fato gerador da obrigação tributária não seria mais aquele previsto em lei, mas sim aquele que o intérprete, com uma grande margem de discricionariedade, determinasse sê-lo. Desta forma, a adoção da interpretação econômica no ordenamento tributário brasileiro, representaria uma verdadeira tributação por meio da analogia, o que é expressamente vedado pelo artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional.⁶⁷ Desta forma, a autora deste trabalho, concordando com a doutrina majoritária, verifica a impossibilidade de aplicação da interpretação econômica no direito tributário brasileiro.

1.6.3 Meios de integração

Os meios de integração estão previstos no artigo 108 do Código Tributário Nacional. A integração consiste no preenchimento de lacunas. O aplicador da norma recorre a um dos meios previstos no artigo 108, quando não há disposição expressa e específica para o caso concreto que se apresenta. Deve-se respeitar a ordem prevista nos incisos do artigo 108 do Código, uma vez que há hierarquia entre os meios de integração. A integração sofre as

⁶⁴ Ibid. p. 226/227.

⁶⁵ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 42.

⁶⁶ Ibid. p. 43

⁶⁷ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 228/229.

restrições previstas nos parágrafos 1º e 2º do artigo 108, quais sejam, a analogia não pode servir para instituir tributo não previsto em lei, e a equidade não pode ser utilizada com o fim de dispensar o pagamento de tributo devido.

1.6.3.1 Analogia

Através da analogia, o aplicador da norma busca a solução do caso concreto mediante a aplicação de norma criada para regular situação semelhante, caso análogo. A analogia beneficia tanto o Fisco quanto o contribuinte, e para ser aplicada deve haver semelhança entre o caso concreto e aquele para o qual já existe norma reguladora.

O Código Tributário Nacional prevê expressamente a proibição da analogia no sentido de exigir tributo (artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional). Daí a conclusão de Luciano Amaro: “A analogia tem, no direito tributário, pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva de lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo”.⁶⁸

1.6.3.2 Princípios gerais de direito tributário

O artigo 108 do Código Tributário Nacional prevê a aplicação desses princípios na hipótese da analogia não poder solucionar o caso concreto. Ao se utilizar os princípios como forma de suprir lacunas do texto legal, fala-se em *analogia legis* e em *analogia juris*. Na primeira, busca-se a solução da lacuna através da aplicação de uma norma; na segunda, busca-se a supressão da analogia através da aplicação de um princípio.⁶⁹

1.6.3.3 Princípios gerais de direito público

⁶⁸ Ibid. p. 212.

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 159.

Tais princípios, já apresentados no presente trabalho, podem ser acionados para a solução do caso concreto, na impossibilidade de solucioná-lo através da aplicação da analogia, e dos princípios gerais de direito tributário.⁷⁰

1.6.3.4 Equidade

Na hipótese de nenhum dos meios de integração anteriores obtiverem sucesso na solução do caso concreto, o artigo 108 do Código Tributário Nacional determina a aplicação da equidade. A equidade atua com instrumento de realização concreta da justiça⁷¹, é a justiça no caso concreto.⁷² A equidade se distingue da analogia, porque na última, se busca norma específica aplicada a outro caso concreto, semelhante para por fim à lacuna da lei. Na equidade, o aplicador recorre à norma de caráter geral, adaptando-a ao caso concreto. O artigo 108, § 2º do Código Tributário veda a aplicação da equidade com o fim de dispensa do pagamento de tributo devido.

1.7 Obrigação tributária

Para o estudo da obrigação tributária, a análise de seu conceito e do fato gerador é necessária pelo fato de que a elisão e a evasão fiscal, a serem apresentadas no capítulo posterior, e cuja compreensão é essencial para o que se propõe neste trabalho, têm por objetivo o não pagamento do tributo ou o pagamento do mesmo em menor escala. E pagamento do tributo devido, por sua vez, constitui o objeto da obrigação tributária.

1.7.1 Conceito e espécies

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 104.

⁷¹ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 215.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 136.

A relação que se estabelece entre o contribuinte e o Fisco é uma relação tensa e de desconfiança. Não é somente uma relação de poder, mas uma relação jurídica. Ocorrido o fato previsto em lei (fato gerador, entre outras denominações), nasce o dever do contribuinte e o direito do Estado.⁷³

Hugo de Brito Machado define a obrigação tributária:

[...] é a relação jurídica em virtude da qual particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.⁷⁴

Na obrigação tributária, interessa o seu estudo como relação jurídica. Ela não possui conceito diverso daquele previsto para a obrigação no campo do direito civil, mas caracteriza-se por estar relacionada a tributos, e pelo seu objeto, que consiste no cumprimento da prestação tributária, qual seja, o pagamento do tributo, em um fazer algo (emitir nota fiscal, por exemplo) ou em um não fazer. É o objeto que revela a natureza da obrigação tributária.⁷⁵

Luciano Amaro afirma que “a obrigação tributária diz-se *ex lege*”, porque o seu nascimento independe da vontade daquele que figura no pólo passivo da relação.⁷⁶ O próprio autor publica crítica de Alberto Xavier quanto a essa classificação, pois segundo ele, toda obrigação é *ex lege*, pois decorre de norma jurídica.⁷⁷ Luciano Amaro justifica o seu entendimento afirmando que tal classificação não decorre apenas do fato de a obrigação tributária decorrer da lei, mas também por ela prescindir da manifestação de vontade do sujeito passivo para nascer, ou seja, basta a ocorrência do fato descrito em lei.⁷⁸

A obrigação tributária classifica-se em principal e acessória, conforme o artigo 113 do Código Tributário Nacional. A primeira é o vínculo jurídico que une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno do pagamento do tributo.⁷⁹ Diferenciam-se basicamente quanto ao objeto. Enquanto na obrigação principal, o objeto é de natureza pecuniária (pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária), na obrigação acessória, o objeto não tem cunho patrimonial, mas consiste em obrigação de fazer ou de não fazer. Hugo de Brito ressalta que o inadimplemento da obrigação acessória não a converte em principal, mas faz nascer “o poder jurídico de criar contra ele (contribuinte) um crédito, correspondente a penalidade pecuniária”.⁸⁰

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 149.

⁷⁴ Ibid. p. 150.

⁷⁵ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 245.

⁷⁶ Ibid. p. 246.

⁷⁷ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 239/242.

⁷⁸ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 247.

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 236.

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 151.

Luciano Amaro ressalta que a acessoriedade não consiste que a obrigação acessória dependa da principal para existir. Afirma o autor, que a obrigação acessória visa:

Dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido.⁸¹

Portanto, a obrigação tributária consiste em uma obrigação de dar, enquanto a obrigação acessória, em uma obrigação de fazer, de não fazer ou de tolerar.⁸²

1.7.2 Fato gerador

O fato gerador da obrigação principal tem seu conceito previsto no artigo 114 do Código Tributário Nacional. O conceito do fato gerador da obrigação acessória consta no artigo 115 do mesmo diploma legal.

Ricardo Lobo Torres define o fato gerador como “[...] circunstância da vida – representada por um fato, ato, ou situação jurídica – que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária”.⁸³

A expressão “fato gerador” tem sofrido críticas da doutrina, sendo criadas várias nomenclaturas para denominar o momento do nascimento da obrigação tributária. Amílcar Falcão de Araújo critica a expressão, mas não a descarta.⁸⁴ Alfredo Augusto Becker critica duramente a expressão, sugerindo “hipótese de incidência” para a descrição prevista na lei, e “hipótese de incidência realizada para o fato concreto”.⁸⁵ Geraldo Ataliba adota a expressão indicada por Becker no que diz respeito à hipótese prevista em lei, e adota a expressão “fato imponível” no que tange ao caso concreto.⁸⁶

Tal discussão não tem cabimento nesse estudo. Será adotada a expressão “fato gerador”, utilizada pela doutrina e consagrada pela jurisprudência.

No próximo tópico, parte-se para uma sucinta análise do fato gerador como situação de fato, e como situação jurídica. Tal classificação leva em conta o momento da ocorrência do

⁸¹ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 249.

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 152.

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 241.

⁸⁴ ARAÚJO, Amílcar de Falcão. *Fato gerador da obrigação tributária*. p. 30, *apud*, AMARO, Luciano. Op. cit. p. 258.

⁸⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit. p. 267, *apud*, AMARO, Luciano. Op. cit. p. 258.

⁸⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 55, *apud*, AMARO, Luciano. Op. cit. p. 258/259.

fato gerador. Tratar-se-á somente dessa classificação do fato gerador, pois é a que importa para o tema deste estudo.

1.7.2.1 Situação de fato

Neste e no próximo tópico será analisado o fato gerador como situação fática e como situação jurídica, uma vez que tais conceitos estão previstos no artigo 116, I e II do Código Tributário Nacional, ou seja, constam no mesmo artigo em cujo parágrafo único está prevista, em tese, a norma geral antielisão. Tal artigo cuida do momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Ademais, o fato gerador é utilizado como um dos critérios de diferenciação da evasão e da elisão fiscal.

Paulo de Barros Carvalho, acerca do dispositivo, define o fato gerador como situação de fato da seguinte maneira:

[...] eventos da realidade social que não foram juridicizados por outras normas do ordenamento jurídico. Toda vez que a hipótese normativa descrever fatos que não substanciam categorias jurídicas [...] considerar-se-á acontecido o fato jurídico tributário, segundo letra da lei, no momento em que se verificarem as circunstâncias materiais imprescindíveis para que o sucesso produza os efeitos que lhe são próprios.⁸⁷

Assegura Luciano Amaro, que:

Não quer o Código, por certo, ao distinguir entre situações de fato e de direito, dizer que as primeiras não tenham repercussão jurídica (o que seria uma contradição, na medida em que dão nascimento a obrigação jurídica de pagar tributo). Trata-se porém, de fatos (ou circunstâncias fáticas) que podem não ter relevância jurídica para efeito de uma dada relação material *privada* (grifo do autor), mas não obstante, são eleitos para determinar no tempo o fato gerador do tributo.⁸⁸

Hugo de Brito Machado apresenta uma clara definição do fato jurídico como situação de fato, e fala sobre o momento de sua consumação:

Caracteriza-se o fato gerador como situação de fato quando em sua definição não sejam utilizados conceitos jurídicos como elementos essenciais à configuração da situação descrita como hipótese de incidência tributária. Em outras palavras, tem-se uma situação de fato quando o conhecimento dela independe do conhecimento especificamente jurídico. E por isto mesmo esse fato gerador considera-se ocorrido, nos termos do art. 116, inciso I, do Código Tributário Nacional, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Momento que se identifica sem que para tanto se faça necessário conhecimento das normas e dos conceitos jurídicos, mas simplesmente o conhecimento dos fatos, em seus significados metajurídicos.⁸⁹

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 275.

⁸⁸ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 272.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*, volume II. São Paulo: Atlas, 2004. p. 355.

O autor entende a situação de fato como a situação que não foi objeto de disciplina jurídica específica e por isto não constitui uma categoria ou instituto jurídico.⁹⁰

1.7.2.2 Situação jurídica

O fato gerador como situação jurídica está previsto no inciso II do artigo 116 do Código Tributário. Tem-se o fato gerador como situação jurídica quando estão presentes na descrição do fato gerador, conceitos jurídicos. Nesse caso, será necessária a aplicação de uma ou mais normas jurídicas.⁹¹

O fato gerador como situação jurídica estará configurado quando “os requisitos legais necessários à existência daquela específica situação jurídica estiverem todos presentes, na conformidade do arranjo instrumental exigido ou facultado pela lei”.⁹² É a situação definida em lei, que possui significado específico em lei.⁹³

1.7.3 O contribuinte e a responsabilidade tributária

O estudo trata da evasão e da elisão fiscal, que visam ao não pagamento ou pagamento de menos tributo, ou seja, visam fugir do cumprimento da obrigação tributária. Daí, é preciso fazer uma concisa análise dos conceitos do contribuinte e do responsável tributário, que figuram no pólo passivo da obrigação tributária.

O sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor da mesma, enquanto o sujeito ativo é aquele que tem o direito de exigir o cumprimento da prestação tributária. O sujeito passivo é o gênero, dos quais são espécies o contribuinte e o responsável⁹⁴, tratados pelo artigo 121, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

O contribuinte é o sujeito passivo direto da obrigação tributária. É aquele que pratica o fato gerador que dá ensejo a obrigação tributária principal. O artigo 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional, que trata do contribuinte, estabelece que o mesmo possui uma relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. Quanto ao

⁹⁰ Ibid. p. 50.

⁹¹ Loc. cit.

⁹² AMARO, Luciano. Op. cit. p. 272/273.

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 51.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 298.

aspecto pessoal, significa que o contribuinte deve participar pessoalmente da prática que leva ao fato gerador. No que diz respeito ao aspecto direto, significa que o contribuinte deve ser o personagem principal na prática do fato gerador.⁹⁵

Já o responsável, regulado pelo artigo 121, parágrafo único, II, é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária. Sua presença consiste em uma “*modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação* (grifo do autor)”, segundo Luciano Amaro.⁹⁶

Hugo de Brito Machado define o responsável como

[...] o sujeito passivo da obrigação tributária, que sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente do dispositivo expresso da lei.⁹⁷

A responsabilidade só será atribuída a alguém que possua relação com o fato gerador da obrigação tributária, e não a qualquer terceiro.

4 A NORMA GERAL ANTIELISÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

São apresentados neste capítulo, assuntos conexos à norma geral antielisão, como o planejamento tributário, os conceitos de evasão e de elisão fiscal, dentre outros tópicos, e, ainda, a análise do artigo 116 do parágrafo único do Código Tributário Nacional, que, em tese, prevê a norma geral antielisão no direito tributário brasileiro.

1.8 O planejamento tributário

O aumento da carga tributária torna cada vez mais difícil a vida do cidadão comum, e dificulta o exercício da atividade econômica por parte dos empresários. No caso do cidadão, a elevada carga tributária o faz trabalhar cada vez mais para pagar impostos, e, no caso daqueles

⁹⁵ Ibid. p. 302.

⁹⁶ Ibid. p. 303.

⁹⁷ Ibid. p. 178.

que exercem atividade empresarial, inibe a realização de investimentos, que são necessários e praticamente obrigatórios no exercício de tal atividade, em nome da sobrevivência.

Como consequência, é crescente a inadimplência e a tensão entre o Fisco e os contribuintes, o que resulta em uma maior pressão fiscal, através da criação de ferramentas que visam controlar a conduta do contribuinte e impedir que este fuja ao dever de pagar o tributo.⁹⁸

Assim, frente à elevada e crescente carga tributária, o contribuinte passa a organizar sua vida e seus negócios de forma a pagar menos tributos. Não faria sentido que o mesmo atuasse de forma contrária. Nas palavras de Heleno Tôrres, a Constituição Federal garante o direito ao exercício da autonomia privada, respeitando os limites impostos pelo conceito do Estado Democrático e Social de Direito. Desta forma, a conduta lícita, praticada pelo contribuinte no sentido de pagar menos impostos ou evitar a sua incidência, sem afronta às leis, é válida e deve ser respeitada.⁹⁹

O referido autor divide o planejamento tributário em “processo” e em “procedimento”. Como “procedimento”, o planejamento tributário “é trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados, por etapas e com bases técnicas de programas com objetivos definidos”.¹⁰⁰

Como “processo”, representa para o autor:

[...] um procedimento de interpretação do sistema de normas (especialmente as tributárias e as de direito privado), visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, que poderá consistir tanto numa escolha dos atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não-incidência, quanto de isenção (total ou parcial) ou mesmo de negócios mais favoráveis, para obter o resultado desejado, de eliminação ou de redução do tributo devido.¹⁰¹

Heleno Tôrres considera o planejamento tributário como uma técnica, através da qual o contribuinte antecipa os efeitos e consequências jurídico-tributárias, com o objetivo de elaborar operações lícitas com o menor impacto fiscal.¹⁰²

O indivíduo tem o direito de organizar sua vida e seus negócios de forma a pagar menos impostos, decorrendo essa liberdade de circunstâncias ligadas aos seus interesses pessoais, de ordem familiar, ou ligados à empresa.¹⁰³ Nesse sentido, temos ainda a entendimento de Diva Prestes Marcondes Malerbi, ao afirmar que “toda pessoa é livre para

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento tributário e crime fiscal na atividade contabilista*. Disponível em: <http://www.hugomachado.adv.br>. Acesso em: 16 de mar. de 2008.

⁹⁹ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 174.

¹⁰⁰ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 175.

¹⁰¹ Loc. cit.

¹⁰² Loc. cit.

¹⁰³ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 153.

dirigir sua atividade econômica de modo a pagar o menor tributo, e é livre para eleger, dentre as formas jurídicas oferentes pelo direito positivo, aquela que o conduza a um encargo tributário menos gravoso”.¹⁰⁴

O planejamento tributário deve ser entendido, de acordo com Hermes Marcelo Huck, como a “prática do contribuinte em organizar sua atividade de modo a minimizar sua carga tributária, sem cometer qualquer infração fiscal ou atos considerados como nitidamente evasivos”.¹⁰⁵ O aludido autor assevera que o “planejamento tributário é a previsão de um conjunto de ações ou procedimentos que, para uma atividade ou operação isolada, conduzam ao menor ônus tributário possível, sem ofensa à lei”.¹⁰⁶ Portanto, o contribuinte tem o direito de estruturar suas atividades e negócios de forma a pagar a menor carga tributária possível ou ainda, de forma a não incidir no dever de pagamento do tributo.

1.9 Evasão e elisão fiscal: a questão terminológica

A doutrina diverge em relação a elisão e evasão fiscal quanto ao seu conteúdo e quanto a sua nomenclatura.

Anterior ao início do exame dos conceitos de evasão e elisão fiscal, faz-se necessário ressaltar que neste estudo, adota-se o termo “elisão fiscal” para designar a economia lícita de tributos, e a expressão evasão fiscal para designar a economia de tributos através de práticas ilícitas. Assim, pede-se vênia para discordar do entendimento de Hugo de Brito Machado, que assevera que o termo elisão é aplicável a conduta ilícita, e o termo evasão, para a conduta lícita.¹⁰⁷

O entendimento doutrinário majoritário é no sentido de que o termo evasão se adéqua a conduta ilícita do contribuinte, e o termo elisão, a conduta lícita. Nesse sentido, é o apontamento de Alberto Xavier, Diva Prestes Marcondes Malerbi, Sacha Calmon, Ives Gandra da Silva Martins, entre outros.

Os citados doutrinadores consideram que o contribuinte pode praticar dois comportamentos: a elisão ou a evasão fiscal, conforme os meios utilizados, e o momento em

¹⁰⁴ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. p. 27.

¹⁰⁵ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 43.

¹⁰⁶ Ibid. p. 45.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 159.

que se dá a prática que visa a economia de tributos. Entretanto, deve-se ressaltar que Heleno Tôrres traz mais uma espécie de comportamento do contribuinte voltado para o não pagamento de tributos ou para a sua economia, qual seja, a elusão tributária.

No entendimento do autor mencionado, a elisão seria a economia legítima de tributos e a evasão um “modo de evitar a entrega da prestação tributo”¹⁰⁸. A elusão tributária, por sua vez, é definida como:

[...] o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (grifo do autor) (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo típico e a respectiva imputação da obrigação tributária.¹⁰⁹

Para aquele autor, através da elusão tributária, o contribuinte se utilizaria de negócios atípicos ou indiretos, sem causa, ou feitos mediante simulação ou fraude à lei, visando a economia de tributos. Da mesma forma que se discorda da terminologia apresentada por Hugo de Brito Machado, discorda-se da apresentada por Heleno Tôrres. Alguns autores chegam inclusive, a apresentar a elusão e a elisão fiscal como expressões sinônimas. É o caso, por exemplo, de Hermes Marcelo Huck.¹¹⁰

Cesar A. Guimarães Pereira apresenta os conceitos de elisão tributária eficaz e ineficaz em sua obra. Para o citado autor, a elisão tributária eficaz se dá através da prática de atos lícitos, enquanto a elisão tributária ineficaz se configura por meio da realização de atos simulados. A evasão representaria o descumprimento de deveres tributários decorrentes da subsunção da norma tributária ao caso concreto.¹¹¹ Entretanto, discorda-se do entendimento do autor, pois se compreende descabida as denominações elisão tributária eficaz e ineficaz, uma vez que o ato simulado pode e deve ser enquadrado na esfera da evasão tributária.

Assim, no presente estudo, observando o entendimento doutrinário, majoritário, para denominar o comportamento do contribuinte no sentido de economia de tributos, são utilizadas as expressões: evasão fiscal (ilícita) e elisão fiscal (lícita).

1.10 Evasão fiscal

¹⁰⁸ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 178.

¹⁰⁹ Ibid. p. 189.

¹¹⁰ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 326/327.

¹¹¹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001, *passim*.

Tendo em vista ser a evasão fiscal um dos alvos do combate ao não pagamento de tributos, feito pela norma geral antielisão, o estudo do seu conceito e hipóteses é de extrema importância para o regular desenvolvimento deste trabalho.

Nos tópicos seguintes, são verificados o conceito de evasão fiscal, e a sua classificação, demonstrada pelo autor Antônio Roberto Sampaio Dória, que a apresenta de uma forma abrangente, ao considerar que a evasão fiscal, em um sentido amplo, engloba a elisão fiscal. Posteriormente, serão conferidas as hipóteses de evasão tributária, conforme a redação do artigo 149, VII do Código Tributário Nacional, no qual se entende que figura o rol de hipóteses de evasão fiscal.¹¹²

1.10.1 Conceituação

É pacífico na doutrina o entendimento de que a evasão fiscal consiste na economia de tributos através de formas ilícitas. O contribuinte, com o intuito de não pagar tributos, ou pagar soma inferior, se vale de meios contrários a lei para atingir tal fim.

Helena Tôrres apresenta um conciso e claro conceito de evasão fiscal: “[...] fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial”.¹¹³

Desta forma, na evasão tributária, o contribuinte se vale de meios ilícitos com o fim de atingir a economia, de forma ilegítima, de tributos.

Antônio Roberto Sampaio Dória, em obra sobre o tema, apresenta a evasão em um sentido amplo, que abrangeria a conduta lícita e ilícita praticada pelo contribuinte. Quanto à classificação, o autor divide a evasão em evasão omissiva, que poderia ser ou não intencional, e evasão comissiva, sempre intencional.¹¹⁴

A evasão omissiva se dividiria em evasão imprópria e evasão por inação. A evasão imprópria consiste na abstenção intencional, por parte do contribuinte, de forma a não entrar na hipótese de incidência tributária. A evasão por inação, por sua vez, pode ser intencional

¹¹² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971. p. 20 *et seq.*

¹¹³ TÔRRES, Helena. Op. cit. p. 178.

¹¹⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. cit. p. 20 *et seq.*

(englobando sonegação, falta ou atraso no recolhimento do tributo) ou não intencional, no caso do contribuinte que é ignorante quanto ao seu dever legal, por desconhecimento da lei.¹¹⁵

A evasão comissiva se dividiria, para o autor, em ilícita, que ocorreria através de fraude, simulação, conluio; e lícita ou legítima, que seria a elisão fiscal. O autor denomina a economia ilícita de tributos de evasão, que seria tida como sinônimo de fraude, e a elisão, que seria tida como sinônimo da expressão economia fiscal. Assim, para Sampaio Dória, a elisão é apresentada como espécie do gênero evasão, sendo utilizada a expressão para denominar a economia legítima de tributo.¹¹⁶

Assim, a evasão fiscal, ou evasão tributária, representa a adoção de condutas ilícitas por parte do contribuinte, no sentido de alcançar uma economia ilegítima de tributos.

1.10.2 Hipóteses de evasão

Após a determinação do conceito de evasão fiscal, constata-se a necessidade do estudo das hipóteses da mesma. Nos próximos tópicos são analisados a simulação, o dolo e a fraude como casos de configuração da evasão fiscal. Considera-se que a simulação, o dolo e a fraude são conjecturas da evasão fiscal, com base na redação do artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, que trata da desconsideração de negócio jurídico simulado, doloso ou fraudulento.

Antônio Roberto Sampaio Dória entende como hipóteses de evasão a simulação, a fraude e o conluio. Entretanto, pede-se vênia para discordar do entendimento do citado autor, pois se entende, neste estudo, como ficará demonstrado adiante, que o conluio ocorre na simulação, quando as partes que celebram o negócio jurídico simulado acordam nesse sentido.

Assim, para o regular prosseguimento desse estudo, analisa-se a simulação, o dolo e a fraude, com objetivo de demonstrar tais institutos como hipóteses de evasão tributária.

1.10.2.1 *Simulação*

Carlos Roberto Gonçalves define a simulação como:

¹¹⁵ Loc. cit.

¹¹⁶ Ibid. p. 21.

[...] declaração falsa, enganosa, da vontade, visando aparentar negócio diverso do efetivamente desejado. [...] Simular significa fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade. A simulação é um produto de um *conluio* (grifo nosso) entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. Não é vício do consentimento, pois não atinge a vontade em sua formação. É uma desconformidade consciente da declaração, realizada em comum acordo com a pessoa a quem se destina, com objetivo de enganar terceiros ou fraudar a lei.¹¹⁷

A simulação consiste em uma declaração de vontade, que, de forma intencional, não é verdadeira, com o intuito de fraudar a lei, ou de enganar terceiro, que, no caso da evasão fiscal, é o Fisco (simulação fiscal). A matéria é regulada pelo artigo 167 do Código Civil, que estabelece em seus três incisos, as hipóteses de simulação.

Na simulação, há divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), decorrente de acordo entre as partes e determinada pelo intuito de enganar terceiros.¹¹⁸

A simulação possui como elementos essenciais: a) a intenção na divergência entre a vontade declarada e a vontade real; b) o acordo simulatório, entre as partes e c) o intuito de enganar terceiros. Francisco Amaral demonstra que a intenção na divergência está no fato de as partes quererem a aparência da prática de um determinado negócio, que não corresponde ao que efetivamente pretendem. O acordo simulatório, de acordo com o autor, representa o conluio entre as partes no que tange a prática do negócio simulado, e ainda a intenção de enganar terceiros, que no entender do autor, não pode ser confundida com prejudicar.¹¹⁹

Carlos Roberto Gonçalves apresenta como características da simulação: a) em regra, o negócio jurídico é bilateral; b) é sempre acordada entre as partes, ou com quem se destina a simulação (afirma o autor, que na simulação, “a vítima lhe é estranha”); c) declaração é feita em desconformidade com a intenção; e d) visa enganar terceiro.¹²⁰

Quanto a sua classificação, a simulação pode ser nocente ou inocente e absoluta ou relativa. Para este estudo a classificação da simulação em absoluta ou relativa é a mais relevante.

A simulação inocente é aquela que não tem “como finalidade causar prejuízo ou infringir preceito de lei [...] não se constituindo em defeito que prejudique a eficácia do

¹¹⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*, volume 1: parte geral. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 440.

¹¹⁸ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 52.

¹¹⁹ AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 5. ed. rev., atual. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 533/534.

¹²⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. Op. cit. p. 441.

negócio dissimulado [...]”.¹²¹ A simulação nocente, por sua vez, é aquela que além do intuito de enganar, visa prejudicar terceiro.¹²²

Na simulação absoluta, por seu turno, as partes aparentam ter praticado negócio, quando de fato, não foi praticado nenhum. Nesse caso, a simulação “destina-se a não produzir resultado”.¹²³ As partes praticam um ato de forma ostensiva, mas não o pretendem.¹²⁴ Via de regra, essa espécie de simulação visa prejudicar terceiro.

Na simulação relativa, as partes pretendem celebrar um determinado negócio, que prejudicará terceiro ou fraudar a lei. Para escondê-lo, celebram outro negócio.¹²⁵ As partes têm como objetivo a prática de negócio distinto do pactuado ou aparente.¹²⁶

Assim, na simulação absoluta, há um único negócio simulado, enquanto na simulação relativa tem-se o negócio simulado, que corresponde a vontade declarada no sentido de enganar terceiro, e o negócio dissimulado, que corresponde a vontade real das partes.¹²⁷

Nas palavras de Alberto Xavier:

Na simulação relativa, o negócio simulado é invólucro, túnica, roupagem, umbela, capa destinada a encobrir o negócio dissimulado subjacente. E o intuito enganatório ou fraudatório é descrito como devido à malícia, manha, artimanha, solércia, ludíbrio, artifício, destreza, astúcia, ou estratagemas de seus autores.¹²⁸

1.10.2.2 *Dolo*

No dolo, o prejudicado é maliciosamente induzido ao erro. Nele, o prejudicado participa da celebração do negócio.¹²⁹ Desta forma, o dolo é o artifício astucioso empregado para induzir alguém à prática de um ato que o prejudica, aproveitando-se ao autor o dolo ou a terceiro.¹³⁰

¹²¹ TÔRRES, Heleno. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões atuais do direito tributário*. 5. vol. São Paulo: Dialética, 2001. p. 135.

¹²² XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 53.

¹²³ GONÇALVES, Carlos, Roberto. Op. cit. p. 442.

¹²⁴ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 119.

¹²⁵ GONÇALVES, Carlos, Roberto. Op. cit. p. 442.

¹²⁶ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 119.

¹²⁷ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 54.

¹²⁸ Ibid. p. 55.

¹²⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. Op. cit. p. 446.

¹³⁰ AMARAL, Francisco. Op. cit. p. 505.

De acordo com Cáo Mário da Silva Pereira, “[...] o dolo consiste nas práticas ou manobras levadas a feito por uma parte, a fim de conseguir da outra uma emissão de vontade que lhe traga proveito, ou a terceiro”.¹³¹

E o autor continua, em seu brilhante raciocínio:

O mecanismo psíquico do dolo, por *ação* (grifo do autor) ou *omissão* (grifo do autor), é o mesmo, e se verifica na utilização de um processo malicioso de convencimento, que produza na vítima um estado de erro ou de ignorância, determinante de uma declaração de vontade que não seria obtida de outra maneira. Em todo dolo há, então, uma emissão volitiva enganosa ou eivada de erro, na qual, porém, é este relegado a segundo plano, como defeito em si, uma vez que sobreleva aqui a causa geradora do negócio jurídico, e é por isso que o procedimento doloso de uma parte leva a ineficácia do ato, ainda que atinja seus elementos não essenciais ou motivação interna.¹³²

O dolo engloba qualquer tipo de método, que induz terceiro ao erro, e visa prejudicá-lo, viciando a sua declaração de vontade na prática do negócio jurídico. Considera-se, portanto, que o contribuinte, em vistas à prática da evasão fiscal, pode realizar uma série de atos com o intuito de induzir o Fisco ao erro, deixando de pagar tributos.

1.10.2.3 *Fraude*

A fraude tem seu conceito previsto no artigo 72 da Lei 4502/64, que dispõe: “Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”. A fraude prevista na redação do citado artigo não se confunde com o conceito de fraude à lei, que será analisado mais adiante.¹³³

Na fraude, não há qualquer participação daquele que é prejudicado. Alberto Xavier entende que a fraude exige três requisitos: a) o fim da conduta omissiva ou comissiva, qual seja, reduzir o montante do imposto devido, evitar, ou diferir o seu pagamento; b) intenção fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão e c) impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais. Para o autor, os dois primeiros requisitos são de ordem

¹³¹ PEREIRA, Cáo Mário da Silva. *Instituições de direito civil*, volume 1. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 526.

¹³² *Ibid.* p. 527.

¹³³ TÔRRES, Heleno. *Op. cit.* p. 235.

subjetiva, e o terceiro, de ordem objetiva. O autor ressalta ainda que o artigo não deve ter a sua redação interpretada literalmente, devido a frase “impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador”, pois a obrigação tributária só nasce com a ocorrência do fato gerador. Não poderia, desta forma, haver a prática de ato ilícito sem a ocorrência do fato gerador.¹³⁴

Helena Tôrres, por sua vez, indica que o conteúdo da fraude, apresentada como gênero, consiste em:

i) qualquer ação ou omissão, “dolosa” (grifo do autor), requerendo, portanto, uma avaliação subjetiva da conduta, o que somente pode ser aferida em processo tributário, com livre produção e apreciação de provas; ii) promovida antes da constituição do fato jurídico da obrigação tributária principal, o que permite equiparar “fraude” (grifo do autor) a todos os casos de elusão tributária; e que seja iii) suficiente para “impedir ou retardar” (grifo do autor), total ou parcialmente, a sua ocorrência, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais; considerando-se o móvel que quantifica o “dolo” (grifo do autor) como “específico” (grifo do autor); a tentativa de iv) “reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento” (grifo do autor).¹³⁵

Alfredo Augusto Becker distingue evasão fiscal da fraude. Para o autor, a evasão seria lícita, pois nela não haveria violação da regra jurídica. Já a fraude fiscal, por seu turno, consistiria em um conjunto de práticas ilícitas, em que o contribuinte forma a estrutura jurídica de seus negócios através da violação de regras jurídicas ou ignora a eficácia jurídica decorrente da incidência da regra jurídica sobre a sua hipótese.¹³⁶

Becker afirma em sua obra que o caso mais freqüente de fraude fiscal “[...] é o da violação da eficácia jurídica tributária, isto é, dos efeitos jurídicos (ex: obrigação jurídica de prestar o tributo) decorrente da incidência de regra jurídica tributária sobre a sua hipótese de incidência”. Para o autor, se os atos praticados pelo contribuinte para retardar, reduzir ou evitar o pagamento de tributo, se deram depois da ocorrência do fato gerador, configura-se a fraude fiscal.¹³⁷ Há, portanto, a presença do critério temporal ou cronológico de distinção dos conceitos de evasão e elisão fiscal, que será estudado adiante.

1.11 Elisão Fiscal

¹³⁴ XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 79.

¹³⁵ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 181/182.

¹³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 139, *apud*, TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 181.

¹³⁷ Loc. cit.

A elisão fiscal é apresentada, via de regra, como a economia lícita de tributos, confundindo-se com o planejamento tributário. Em tese, a norma geral antielisão, que se supõe prevista no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, visa também, além da evasão fiscal, o combate dessa prática.

Portanto, nos próximos tópicos, parte-se para o estudo do conceito de elisão tributária, e ainda, das teorias do abuso de direito e da fraude à lei, que visam ao controle do comportamento elisivo. Sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro será discutida, em face do princípio da legalidade.

1.11.1 Conceituação

O termo elisão fiscal prevalece na doutrina brasileira para identificar a economia lícita de tributos.

A elisão fiscal representa a legítima economia de tributos. O contribuinte, com o fim de pagar menos ou não pagar impostos, adota uma série de medidas lícitas nesse sentido. Na definição de Diva Malerbi:

[...] elisão tributária [...] é a expressão empregada pela doutrina para designar a descrição tipológica de determinados comportamentos que os particulares manifestam perante a tributação, e que se fundam num ponto referencial: comportamentos tendentes a evitar uma incidência tributária ou a obter uma incidência tributária menos onerosa, mediante a via jurídica *lícita* (grifo nosso) que lhe proporcione tal desiderato.¹³⁸

Segundo Sacha Calmon, a elisão fiscal adota duas conotações: a primeira é a de que o cidadão não está obrigado a adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa na prática de seus negócios, mas que pelo contrário, está em um sentido ético, liberado para tal; a segunda conotação da elisão fiscal é que em vistas ao princípio da legalidade, ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.¹³⁹

Hermes Marcelo Huck considera que a elisão tributária possui como pressuposto “subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, mediante o uso de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei”.¹⁴⁰ De fato,

¹³⁸ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Op. cit. p. 14/15.

¹³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 41/42.

¹⁴⁰ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 22.

isso ocorre na elisão fiscal, uma vez que o contribuinte, por meio de condutas lícitas, paga menos tributo ou não paga tributo.

A elisão tributária configura uma vantagem patrimonial, que deve se dar dentro dos limites da lei. Decorre das artimanhas e da criatividade do contribuinte. Apesar de se entender ser um exercício lícito, na prática, a elisão tributária representa lesão ao Fisco.

Entretanto, diante da elevada carga tributária, impossível é exigir de todos os contribuintes que estes cumpram com todos os seus deveres fiscais. Isto será possível para alguns, que o farão; possível para outros, que mesmo assim não o farão, e praticamente impossível para tantos outros.

De qualquer modo, o direito tributário deve garantir um espaço para a realização de manobras por parte do contribuinte, conferindo a ele uma esfera de liberdade.

1.11.2 O negócio jurídico indireto

A elisão fiscal consiste na economia lícita e legítima de tributos. Dá-se quando o contribuinte não permite a configuração da hipótese de incidência tributária, ou quando o mesmo adota uma série de medidas com o fim de pagar soma inferior de tributo. No último caso, o contribuinte se vale do que a doutrina denomina de negócio jurídico indireto.

Alberto Xavier apresenta o negócio jurídico indireto como o “[...] negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial”.¹⁴¹

A característica principal do negócio jurídico indireto consiste na divergência, no caso concreto, entre a forma jurídica usualmente utilizada, e aquela pela qual opta o contribuinte na realização do negócio jurídico. O negócio jurídico indireto adquire relevância no direito tributário quando praticado com o intuito de atingir a economia de tributos. Na prática, o contribuinte adota uma determinada forma de direito privado com fim de economia de tributos, quando existe outra forma de direito privado, mais usual, mas que acarretaria uma carga tributária superior.

Deve-se ressaltar que o negócio jurídico indireto em nada se confunde com a simulação. Na simulação, as partes praticam negócio jurídico diverso do que pretendem (simulação relativa), ou fingem celebrar um determinado negócio jurídico (simulação absoluta), que de fato, não ocorreu. Há divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o objetivo de prejudicar terceiros.

¹⁴¹ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 59.

O negócio indireto difere da simulação relativa, já que no primeiro há um único negócio, enquanto na segunda há dois negócios: um negócio simulado, e um negócio dissimulado. E difere da simulação absoluta, na medida em que o negócio indireto é efetivamente celebrado. Conclui-se que no negócio jurídico indireto há apenas um negócio jurídico celebrado, e as partes efetivamente querem a sua realização e a produção dos seus efeitos.¹⁴²

Há no negócio jurídico indireto, nas palavras de Diva Malerbi, somente

[...] inadequação (incongruência) entre os meios de que se servem as partes para atingir determinado resultado econômico e os escopos perseguidos com tal negócio. Em que pese esta inadequação, meios e escopos afiguram-se sempre compatíveis entre si.¹⁴³

Portanto, no negócio jurídico indireto, o contribuinte utiliza de figura jurídica diversa da forma típica que é via de regra adotada, para atingir a economia lícita de tributos, ou seja, a elisão tributária.

1.11.3 A elisão tributária e o abuso de direito

A aplicação da teoria do abuso de direito na seara tributária tem sua origem no direito francês. O direito tributário alemão traz a previsão, no artigo 42 do Código Tributário Alemão de 1977, da vedação de que a lei tributária seja fraudada através do abuso de formas jurídicas. É majoritário na doutrina alemã o entendimento de que o artigo 42 da AO77 é constitucional.¹⁴⁴ Alberto Xavier ressalta que o abuso de direito do direito francês tem origem civilística, enquanto o abuso de formas jurídicas do direito alemão, diz respeito a variações da autonomia de vontade.¹⁴⁵ Outros apresentam tais teorias como sinônimas. É o caso, por exemplo, de Cesar A. Guimarães Pereira¹⁴⁶ e de Hugo de Brito Machado.¹⁴⁷

¹⁴² Ibid. p. 61.

¹⁴³ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Op. cit. p. 25.

¹⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 227/229.

¹⁴⁵ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 108/109.

¹⁴⁶ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. A elisão tributária e a lei complementar nº 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 23/46.

¹⁴⁷ 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 lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 105/116.

A teoria do abuso de direito visa aferir a eficácia da conduta elisiva¹⁴⁸ praticada pelo contribuinte. Nos tópicos seguintes, discutir-se-á o conceito de abuso de direito, e a sua aplicabilidade no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

1.11.3.1 O abuso de direito no direito civil

A teoria do abuso de direito tem sua origem na França, no século XIX, e tem como precedente o entendimento da ilicitude dos atos de emulação, que são atos praticados que não trazem vantagem econômica para o indivíduo, mas que somente prejudicam terceiros.¹⁴⁹

Antes de se discorrer sobre a teoria do abuso de direito no âmbito do direito tributário, deve-se observar que o Código Civil de 2002, traz em seu artigo 187, vedação ao abuso de direito, qualificando-o como ato ilícito, apesar de não se referir a esse instituto de forma expressa: “Art. 187. 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”.

De acordo com Francisco Amaral, “Há abuso de direito sempre que o titular o exerce fora dos seus limites intrínsecos, próprios de suas finalidades sociais e econômicas”.¹⁵⁰ Como fim econômico ou social, entende-se “[...] a função instrumental própria de cada direito subjetivo, a qual justifica a sua atribuição ao titular e define o seu exercício”. Já a boa-fé, para o referido autor, deve ser entendida no plano ético e psicológico. No primeiro, “[...] significa a consideração, pelo agente, dos interesses alheios [...]”; no segundo, é a “[...] convicção de que se procede com lealdade, com a certeza da existência do próprio direito [...]”. Os bons costumes, por seu turno, representam “[...] o conjunto de regras morais aceitas pela consciência social, correspondendo à moral objetiva, ao sentido ético imperante na comunidade social”.¹⁵¹

Desta forma, se configura o abuso de direito, quando o indivíduo, ao exercer direito que lhe é conferido pela lei, o faz em desacordo com a mesma, e em desconformidade com a boa-fé, os bons costumes, e com os fins econômicos ou sociais que são próprios desse direito.

¹⁴⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Op. cit. p. 15.

¹⁴⁹ AMARAL, Francisco. Op. cit. p. 209.

¹⁵⁰ AMARAL, Francisco. Op. cit.. p. 208.

¹⁵¹ Ibid. p. 212.

Apesar do abuso de direito ter previsão no direito civil, não significa necessariamente que tal instituto poderá ser aplicado na seara tributária, como se verificará adiante.

1.11.3.2 *A teoria do abuso de direito*

O abuso de direito se dá sempre que um indivíduo, ao exercer um direito subjetivo, ultrapassa os limites impostos pela lei, causando prejuízo a terceiro.¹⁵² A conduta do particular é permitida, mas ele exerce o seu direito extrapolando os limites do direito positivo.

A teoria do abuso de direito tem sua origem no direito francês. A sua aplicação no âmbito do direito tributário visa conferir a autoridade fazendária um instrumento de aferição da conduta elisiva. Segundo os adeptos da aplicação da teoria do abuso de direito em matéria tributária, atos praticados somente com fins de economia de tributos devem ser desconsiderados, pois configuram abuso de direito.

Nesse sentido, é o entendimento de Hermes Marcelo Huck:

A elisão, em algumas de suas formas, pode ser enquadrada como abuso de direito. Estruturas elisivas, nas quais o agente utiliza-se de formas jurídicas anormais, insólitas, ou inadequadas, com o fito único de escapar ao tributo, têm sido consideradas abusivas.¹⁵³

Para o autor, a lei não impede que o contribuinte organize sua vida e negócios de forma a pagar menos tributos, mas ele aponta que esse direito não é ilimitado, e que nem todo planejamento tributário é admissível. O citado autor considera que a figura do abuso de direito consiste em

[...] figura construída para inibir práticas que, embora dentro do âmbito legal, impliquem distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um direito, seja pelo exercício do poder, em finalidades diversas daquelas para as quais o ordenamento assegura a sua existência, mesmo por uma distorção funcional, por inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique.¹⁵⁴

Para aquele autor, o abuso de direito se configura quando há a presença dos seguintes requisitos:

[...] em primeiro lugar, deveria haver o interesse de prejudicar ou causar dano a terceiro, no caso da elisão, ao Fisco; em segundo lugar, deveria haver falta de

¹⁵² TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 333.

¹⁵³ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 138.

¹⁵⁴ Ibid. p. 134/137.

interesse legítimo para o ato que se praticava e, finalmente, deveria ser constatado o desvio da finalidade do negócio exercido [...].¹⁵⁵

Ricardo Lodi Ribeiro, por seu turno, define o abuso de direito como “[...] exercício de uma atividade que, embora seja formalmente permitida ao agente, está sendo realizada com base em um fim diverso daquele que a norma jurídica tinha em vista quando a tutelou”.¹⁵⁶ O autor apresenta como requisitos para o abuso de direito

[...] o exercício de um direito subjetivo, a partir de um dispositivo previsto estritamente no direito objetivo; o caráter antijurídico desse exercício, revelado pela intenção de causar um dano ou pela inadequação aos fins almejados pelo legislador; e o dano causado a direito de terceiro.¹⁵⁷

O autor vai mais além, e apresenta o que considera serem os requisitos para a configuração da elisão abusiva:

[...] – prática de um ato jurídico, ou de um conjunto deles, cuja forma escolhida não é adequada à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte; - intenção, única ou predominante, de eliminar ou reduzir o montante do tributo devido; - identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre o [sic] atos praticados e o fato gerador do tributo; - proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo; - forma que represente uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei como hipótese de incidência tributária.¹⁵⁸

Após a determinação do conceito do abuso de direito, e de seus requisitos, com base em alguns autores que discorrem sobre o tema, far-se-á, no tópico seguinte, a análise da aplicabilidade da teoria do abuso de direito como instrumento de verificação da conduta elisiva que visa única e exclusivamente a economia de tributos.

1.11.3.3 *A elisão tributária e o abuso de direito*

Os autores favoráveis a aplicação da teoria do abuso de direito em sede tributária, entre eles, Hermes Marcelo Huck, Ricardo Lodi Ribeiro e Ricardo Lobo Torres, entendem que a mesma serve para verificar as hipóteses em que o contribuinte, ultrapassando o limite de um direito que lhe é conferido pela lei, efetua manobras com o intuito único de pagar menos

¹⁵⁵ Ibid. p. 140.

¹⁵⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva. In: CARVALHO, Fábio Junqueira de (Coord.); MURGEL, Maria Inês (Coord.). *(Mini) Reforma tributária: reflexões sobre a lei n. 10637/2002 (antiga MP 66)*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003. p. 311-359.

¹⁵⁷ Ibid. p. 332.

¹⁵⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 333/334.

tributos. Portanto, o contribuinte tem o direito de buscar a economia de tributos, mas esse direito não é infinito.

No que tange a aplicação da teoria do abuso do direito, mais propriamente ao abuso de formas jurídicas, mister se faz observar, que no direito alemão, há disposição expressa sobre a sua aplicação em matéria tributária, no artigo 42 do Código Tributário Alemão de 1977. No Brasil, entretanto, a aplicação do abuso de direito está prevista no artigo 187 do Código Civil. Não há qualquer menção, qualquer previsão no Código Tributário Nacional, ou em legislação tributária extravagante, da aplicação da teoria do abuso de direito no direito tributário brasileiro.

O direito tributário nacional tem como um dos seus fundamentais princípios, o princípio da legalidade. Determinado tributo apenas pode ser cobrado se instituído por lei. Da mesma forma, tudo aquilo que for referente ao direito tributário deve ser previsto pelo direito positivo, a fim de não conferir margem de discricionariedade e liberalidade ao Fisco.

Hermes Marcelo Huck compreende que

Independente do rótulo que ostente, o planejamento tributário, quando estruturado por uma construção elisiva, mas sem qualquer finalidade comercial senão a da economia fiscal, pode ser considerado como uma forma de abuso de direito, sujeitando-se à desconsideração para efeitos fiscais.¹⁵⁹

O autor continua o seu raciocínio, e defende a desconsideração dos atos que entendem praticados com abuso:

Entretanto, os negócios jurídicos que não tenham nenhuma causa real distinguível, a não ser a finalidade tributária, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem caráter abusivo. Neste caso, o Fisco pode a eles se opor, desqualificando-os fiscalmente, para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.¹⁶⁰

Ricardo Lobo Torres também é adepto da aplicação da teoria do abuso de direito na seara tributária, como se pode observar em sua obra, em diversas passagens: “[...] a ilicitude do abuso de direito está explicitamente positivada no artigo 187 do Código Civil e projetará influência sobre a interpretação do abuso de direito no CTN [...]”¹⁶¹; “[...] O abuso de direito em ambas áreas jurídicas (direito civil e direito tributário) deve ser interpretado segundo o princípio da unicidade do direito sob a perspectiva de sua abrangência e superioridade

¹⁵⁹ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 149.

¹⁶⁰ Ibid. p. 153.

¹⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 269.

epistemológica frente a outras modalidades de combate ao conceptualismo”¹⁶²; “Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária [...]”¹⁶³.

Ricardo Lodi Ribeiro, também é favorável a aplicação da teoria do abuso de direito em matéria tributária:

No direito tributário, a teoria do abuso de direito passa a incidir a partir do momento em que o contribuinte lança mão de um negócio jurídico, formalmente lícito, não visando porém, adequar-se aos efeitos deste, mas tão somente, ou fundamentalmente, à economia do imposto.¹⁶⁴

Dentre os autores que não são favoráveis a aplicação da teoria do abuso de direito no direito tributário, temos Alberto Xavier, Cesar A. Guimarães Pereira e Heleno Tôrres.

Alberto Xavier não admite a aplicação do abuso de direito no direito tributário. O autor considera que o planejamento tributário possui limites, entre eles o impedimento da utilização de formas jurídicas inadequadas para atingir interesses privados, com o fim de não entrar na hipótese de incidência tributária. Para o autor, a teoria do abuso de direito “[...] conduz a um grau de subjetivismo na aplicação da lei tributária incompatível com a segurança jurídica”. O autor ainda critica tal teoria, pois ela, no seu entendimento, “[...] transplanta para as relações de Direito Público entre indivíduos e Estado conceitos exclusivamente aplicáveis às relações entre particulares”¹⁶⁵.

O autor aponta que a teoria do abuso de direito “[...] pressupõe *relações paritárias* (grifo do autor), situadas horizontalmente no mesmo plano, e tem por objeto vedar que o exercício de um direito subjetivo por um particular atinja, por colisão, o direito subjetivo de outro”. Mais adiante, observa que as relações entre o Fisco e o contribuinte não são paritárias, e considera que o Estado não é titular de direitos subjetivos que possam ser prejudicados pelo exercício de um determinado direito pelo particular. Com o fim de deixar clara a sua posição, o autor declara que “O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário”¹⁶⁶.

Cesar A. Guimarães Pereira, entende que a teoria do abuso de direito não é passível de aplicação no ordenamento tributário brasileiro, pois encontra “[...] obstáculo intransponível no princípio da legalidade”. O autor afirma ainda que a elisão tributária representa uma conduta, e que o problema referente a sua configuração diz respeito a determinação de que essa conduta “[...] subsume-se ou não a uma hipótese normativa”. Portanto, “A vontade do

¹⁶² Ibid. p. 269/270.

¹⁶³ Ibid. p. 274.

¹⁶⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 333.

¹⁶⁵ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 107.

¹⁶⁶ Ibid. p. 107/109.

particular, que seria manifestada na sua conduta abusiva ou não abusiva, não é relevante para a incidência da norma tributária. Importará apenas a configuração da hipótese de incidência [...]”¹⁶⁷.

Helena Tôres assevera que o abuso de direito está relacionado a um “[...] sistema de ilícitos atípicos [...]”, em que se observa que condutas permitidas “[...] também detinham potencialidade para causar danos a terceiros [...]”¹⁶⁸.

O autor afiança que

Em matéria tributária, contudo, sua aplicação (do abuso de direito) é desprovida de qualquer justificativa constitucional. Primeiro, porque o direito subjetivo contido em qualquer relação jurídica é sempre do Fisco, como sujeito ativo de relação jurídica tributária, e qualquer abuso há de se reverter sob a forma de ilegalidade ou abuso de poder [...] Segundo, mesmo que o direito subjetivo seja do contribuinte, seu excesso nada pode afetar o Fisco, salvo quando viole disposição expressa de lei, o que poderá motivar o afastamento de benefícios, como isenções, moratórias etc. E quanto ao que se verifica em atos de direito privado, que possam trazer conseqüências mais vantajosas ao contribuinte, em detrimento do interesse da fazenda pública, isso também dependerá de lei expressa, e nesse campo a teoria do abuso de direito nada pode fazer pelo Fisco, por não persistir no seu pressuposto basilar: exercício de direito subjetivo em face do prejudicado.¹⁶⁹

E mais a frente:

Autoriza, assim, o novo Código (Civil), o regime de desconsideração da personalidade jurídica, que é espécie de abuso de direito subjetivo. Sua aplicação em matéria tributária, contudo, é cabível tão somente em âmbito judicial, nos termos dos limites indicados. O parágrafo único do art. 116 do CTN o excepciona, à medida que supera a exigência de ordem judicial e por conseguinte de processo judicial, bastando-se com processo administrativo típico pelo qual a autoridade administrativa poderá providenciar os atos de desconsideração da personalidade jurídica, para os fins de alcançar aos bens particulares dos administradores e sócios da pessoa jurídica. [...] Para tanto, porque o parágrafo único, art. 116 do CTN, não estabelece qualquer requisito material, o *abuso* (grifo do autor) da personalidade jurídica haverá de ser *caracterizado pelo desvio de finalidade* (grifo do autor), ou pela *confusão patrimonial* (grifo do autor) [...] Em resumo, o conceito de abuso de direito encontra severas limitações para se ajustar à matéria tributária.¹⁷⁰

A partir da observação das palavras dos autores supramencionados, neste estudo opta-se pela inaplicabilidade da teoria do abuso de direito no direito tributário brasileiro, tendo-se como argumento principal a ausência de previsão legal da aplicação do abuso de direito em matéria tributária. Entender pela aplicação dessa teoria seria ignorar o princípio da legalidade estrita, e conferir uma margem por demais subjetiva a autoridade fazendária.

¹⁶⁷ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Op. cit. p. 16/17.

¹⁶⁸ TÔRES, Heleno. Op. cit. p. 334.

¹⁶⁹ Ibid. p. 337.

¹⁷⁰ TÔRES, Heleno. Op. cit. p. 337.

1.11.4 A elisão tributária e a fraude à lei

A fraude à lei também tem sido apresentada como forma de limite a conduta elisiva tomada pelo contribuinte. Segundo Cesar A. Guimarães Pereira, essa aplicação da fraude à lei como limite advém da Lei Geral Tributária Espanhola. O autor ressalta que de fato, a fraude à lei do direito espanhol se aproxima mais a teoria do abuso de formas do direito alemão, do que a fraude à lei do direito privado.¹⁷¹

Nos próximos tópicos, far-se-á uma análise desse instituto do direito civil, para posteriormente estudar-se a sua aplicação no direito tributário brasileiro.

1.11.4.1 A fraude à lei no direito civil

O artigo 166 do Código Civil, em seu inciso VI, trata da hipótese de nulidade do negócio jurídico quando este “[...] tiver por objetivo fraudar lei imperativa”. O artigo regula, portanto, a figura da fraude à lei no direito civil.

Na fraude à lei, o indivíduo se utiliza de meios lícitos para atingir objetivo que o direito positivo proíbe. Hermes Marcelo Huck afirma que a fraude à lei tem como características “[...] a aparente legalidade, a conveniência particular do sujeito, a utilização da norma jurídica, porém com finalidade distinta da que originariamente possui, e a violação do ordenamento jurídico”.¹⁷²

A fraude à lei diverge do conceito de fraude fiscal. Na fraude à lei, há descumprimento de norma imperativa de direito privado. A fraude à lei consiste no “[...] uso abusivo da autonomia privada, quando este (o instituto da fraude à lei) tenha por objetivo superar os limites de norma de ordem pública”¹⁷³, enquanto na fraude fiscal “[...] há um comportamento intencional com a finalidade de provocar dano ao Fisco, subtraindo-lhe o valor do imposto

¹⁷¹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Op. cit. p. 17.

¹⁷² HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 103.

¹⁷³ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 341.

que seria devido, comportamento esse aliado a uma ação ou omissão violadora da norma tributária”.¹⁷⁴

Alberto Xavier aponta que a fraude à lei é colocada como fundamento das normas gerais antielisivas. O autor, que não é favorável a aplicação da fraude à lei em direito tributário, coloca as diferenças existentes entre a fraude à lei em matéria civil e na matéria tributária (uma vez que há doutrinadores favoráveis a sua aplicação):

[...] na primeira (fraude à lei no direito civil) a qualificação de um ato como ato em fraude à lei arrasta como consequência a nulidade ou ilicitude do ato, na segunda a qualificação de um ato como “elisivo” (grifo do autor) não tem qualquer reflexo na validade das relações privadas entre as partes, tendo como única consequência a ineficácia relativa ou a inoponibilidade de tais atos em relação ao Fisco, de modo a permitir a este aplicar por analogia a um ato ou negócio extratípico norma tributária aplicável a ato ou negócio típico economicamente equivalente. A segunda diferença está em que no Direito privado a repressão da fraude à lei se situa no terreno da *interpretação* (grifo do autor), pois resulta da constatação de que a vontade da lei é a *proibição do resultado por todos os meios* (grifo do autor) e não apenas pelos meios constantes da sua letra, no Direito Tributário as cláusulas antielisivas exigem o recurso a *integração analógica* (grifo do autor), pois o espírito da lei não é suficiente para conduzir à conclusão de que a norma tributária *se aplica a todos os atos de efeitos econômicos equivalentes* (grifo do autor) aos dos atos tipificados, sejam quais forem os motivos que conduziram a sua prática.¹⁷⁵

Para Heleno Tôrres,

Mediante a *frau legis*, o agente tenta evitar, por meio também jurídico, a aplicação de uma norma cogente, que obriga ou proíbe determinada conduta, usando de uma *norma de cobertura* (grifo do autor), que traz consigo resultado oposto, ao permitir ou não obrigar o comportamento que pretenda alcançar. E basta a constituição de tal ato jurídico para que se tenha por aperfeiçoada a fraude.¹⁷⁶

Para que se configure a fraude à lei, é necessário que o indivíduo se utilize de meios lícitos, com o fim de violar indiretamente norma imperativa.

Após a análise do conceito do instituto da fraude à lei em matéria civil, se segue para o estudo deste instituto no direito tributário, concentrando-se na análise acerca da possibilidade de sua aplicação nesse ramo do direito.

1.11.4.2 A elisão tributária e a fraude à lei

¹⁷⁴ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 104.

¹⁷⁵ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 99/100.

¹⁷⁶ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 340.

Hermes Marcelo Huck e Marco Aurelio Greco, entre outros, se apresentam como favoráveis a aplicação do instituto da fraude à lei como instrumento de aferição da conduta elisiva.

Para Hermes Marcelo Huck, a fraude à lei é matéria aplicável a todos os ramos do direito, e o direito tributário é o ramo mais favorável a fraude. O autor considera que a fraude fiscal se dá no campo da evasão fiscal, enquanto a fraude à lei se configura no campo da elisão fiscal.¹⁷⁷ A fraude à lei fiscal se dá desde que presentes alguns requisitos mínimos:

[...] vantagem econômica para o contribuinte e em consequência um prejuízo do Fisco, sob a forma da arrecadação de uma receita menor do que a devida e esperada, e paralelamente, a evidência da finalidade única da operação, ou seja, a de subtrair recursos do Erário, reduzindo a base de cálculo do tributo ou evitando a realização do fato gerador, tudo por meio de uma atividade contratualmente fraudulenta, no plano civilístico.¹⁷⁸

Marco Aurelio Greco, por sua vez, entende que o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional se refere ao instituto da fraude à lei:

[...] a fraude à lei é que mais nitidamente encontra previsão no dispositivo pois, por definição, em sua formulação clássica, o agente utiliza uma previsão legal existente que funciona como cobertura para a sua ação, quando, na realidade, seu objetivo é contornar a aplicação de uma norma de caráter imperativo (admitindo-se, para fins de análise, que a norma tributária tenha esta característica). Daí a doutrina expor que, na fraude à lei, estão em consideração duas normas: a *norma de cobertura* (grifo do autor) e a *norma contornada* (grifo do autor).¹⁷⁹

A norma contornada consiste na norma imperativa, cogente, e portanto, fraudável, que o indivíduo viola indiretamente, através da prática de atos lícitos. A norma de cobertura, é aquela da qual o indivíduo se utiliza para legalizar o negócio jurídico realizado.

Alberto Xavier, Cesar A. Guimarães Pereira e Diva Prestes Marcondes Malerbi, se posicionam de maneira contrária a aplicabilidade da fraude à lei como forma de aferição da elisão fiscal.

Alberto Xavier pondera que as diferenças colocadas por ele próprio, entre a fraude à lei em matéria civil e em matéria tributária demonstram a impossibilidade da aplicação da fraude à lei no direito tributário. O autor observa que é primordial ao conceito de fraude à lei, a existência de uma norma proibitiva ou preceptiva, ou seja, uma norma que prevê a ilicitude da finalidade do ato ou de uma norma que estabelece que a efetivação da finalidade almejada pelo indivíduo se dará somente através de uma determinada forma.¹⁸⁰

¹⁷⁷ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 103/104.

¹⁷⁸ Ibid. p. 105.

¹⁷⁹ GRECO, Marco Aurelio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 183-204.

¹⁸⁰ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 99/100.

O autor avalia que o direito tributário é formado por normas imperativas condicionadas, que elegem fatos que se realizados, originarão uma obrigação tributária. A norma imperativa, revela o autor, gera o direito de crédito por parte do Estado se ocorrer determinada condição para a formação do fato gerador, não havendo possibilidade de resultado violador da lei antes da ocorrência do mesmo.¹⁸¹

Assim, de acordo com o entendimento de Alberto Xavier, a norma tributária é insuscetível de fraude, uma vez que é governada pelo princípio da tipicidade, que tem como corolário o princípio do exclusivismo, que por sua vez, exige que esse tipo de norma seja elaborada de acordo com a implicação intensiva, isto é, os pressupostos da consequência devem ser ao mesmo tempo necessários e suficientes. A fraude à lei, de acordo ainda com o pensamento do autor, leva a uma implicação extensiva, ou seja, se presentes certos pressupostos, as consequências ocorrem (condição suficiente), mas elas não ocorrem se observados apenas os pressupostos (condição necessária).¹⁸²

Cesar A. Guimarães Pereira entende que a fraude à lei não é aplicável ao direito tributário. O autor demonstra que a fraude à lei consiste em “[...] violação indireta ou direta do “espírito” (grifo do autor) da lei, evitando-se, por um caminho indireto, a aplicação de uma norma jurídica que crie uma conduta obrigatória ou uma conduta proibida”.¹⁸³ Ele aponta que as críticas referentes à aplicação desse instituto em sede tributária referem-se ao fato de que a norma tributária

[...] não institui conduta obrigatória nem proibida, mas vincula determinados efeitos jurídicos a uma hipótese. Se ocorrer o fato descrito na hipótese, surgem os efeitos jurídicos. Porém, o particular não é *obrigado* (grifo do autor) a realizar o fato nem é *proibido* (grifo do autor) de deixar de realizá-lo. Assim, se empregar caminho indireto para não realizar o fato, não estará fraudando nenhuma norma de obrigação ou de proibição.¹⁸⁴

O autor apresenta como justificativas para a não aplicação da figura da fraude à lei no campo da elisão, a ausência de previsão legal a esse respeito. Logo, o princípio da legalidade se apresenta como barreira a esse instituto, e ainda, o fato de que

Se a norma (tributária) tiver um conceito funcional, a conduta elisiva nunca significará fraude, mas haverá a sua subsunção ao conceito normativo (e, portanto, a incidência da norma). Se a norma contiver conceito estrutural, simplesmente a conduta elisiva (ou seja, o caminho indireto para se atingir um resultado econômico análogo) não poderá, nem mesmo em tese, ser considerada como subsumida ao conceito normativo. Não será possível falar em fraude porque nem indiretamente haveria violação da norma.¹⁸⁵

¹⁸¹ Loc. cit.

¹⁸² Ibid. p. 101 e 131.

¹⁸³ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Op. cit. p. 17.

¹⁸⁴ Loc. cit.

¹⁸⁵ Loc. cit.

Cesar Guimarães afirma que o conceito funcional envolve um determinado resultado, independente do meio utilizado para atingi-lo, e que o conceito estrutural representa que a prática de uma conduta elisiva que não se adéque formalmente a norma, não determina a incidência da hipótese tributária.¹⁸⁶

Já Diva Prestes Marcondes Malerbi, entende como inaplicável ao direito tributário a fraude à lei, porque a norma tributária traz a previsão de um fato lícito e não voluntário. Não contém nenhuma proibição, nem estabelece requisitos para atingir um determinado fim. Assim, a norma tributária é insuscetível de fraude.¹⁸⁷ A autora, portanto, concorda com o entendimento apresentado por Alberto Xavier.

O instituto da fraude à lei não é passível de aplicação na seara tributária, por ter com obstáculo o princípio da legalidade, e pelo fato desse instituto exigir a existência de norma proibitiva a ser violada, o que não é caso da norma tributária, que não configura norma imperativa nem proibitiva.

1.12 A distinção entre evasão e elisão tributária

O ponto que une a evasão e elisão fiscal, é que as duas práticas têm o mesmo objetivo: a economia de tributos. No mais, elas se diferem quanto ao momento em que ocorrem e quanto aos meios utilizados pelo contribuinte para atingir essa economia.¹⁸⁸

Sacha Calmon Navarro Coêlho, em obra sobre a elisão e a evasão fiscal, apresenta os critérios de diferenciação existentes entre as duas práticas (vale lembrar que o autor segue a classificação adotada por Sampaio Dória, daí a utilização da expressão “evasão ilícita”, que se apresenta redundante):

As diferencia (a evasão e a elisão fiscal): (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento de utilização dos meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após a sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio

¹⁸⁶ Loc. cit.

¹⁸⁷ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Op. cit. p. 29/31.

¹⁸⁸ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 237.

revestirá a forma jurídica alternativa não descrita em lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.¹⁸⁹

No mesmo sentido, temos as palavras de Hermes Marcelo Huck:

Uma primeira distinção entre evasão e elisão fiscal reside nos meios utilizados no procedimento de cada uma delas. A elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, ao passo que na evasão atuam meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após, enquanto na elisão, o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas de alguma forma, impede que ela se realize, transformando o fato imponible ou gerador do tributo.¹⁹⁰

De tal modo, “[...] a elisão é não entrar na relação fiscal, enquanto a evasão consiste em dela sair, após ter entrado”.¹⁹¹

O autor ainda lembra que a análise do elemento subjetivo, ou seja, vontade do contribuinte, tem pouca importância na diferenciação entre elisão e evasão fiscal.¹⁹² Essa também é a opinião de Heleno Tôrres, que entende que o exame da intenção do contribuinte na prática da evasão é complexo e difícil, e por isso, prefere provas que demonstrem o interesse do contribuinte em evitar o pagamento do tributo.¹⁹³

Rubens Gomes de Sousa apresenta o critério temporal ou cronológico, como o único critério seguro a ser utilizado na distinção entre evasão e elisão fiscal.¹⁹⁴ Hermes Marcelo Huck e Heleno Tôrres concordam que o critério temporal, apresentado sozinho como juízo para diferenciar a evasão e elisão, é insuficiente.

Nas palavras de Hermes Marcelo Huck: “Apesar de sua utilidade, o critério temporal, que procura estabelecer os limites distintivos entre a evasão – sempre ilícita – e a elisão sem violação de qualquer norma legal, não se tem apresentado como suficiente”.¹⁹⁵ E mais adiante, em sua obra: “Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são freqüentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador”.¹⁹⁶

Portanto, a fim de garantir a segurança jurídica, a distinção entre evasão e elisão fiscal deve ser feita com base nos dois critérios apresentados por Sacha Calmon e Hermes Marcelo Huck, ou seja, deve-se verificar em que momento o contribuinte pratica o ato destinado ao

¹⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 42.

¹⁹⁰ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 27.

¹⁹¹ Ibid. p. 29.

¹⁹² Ibid. p. 27/28.

¹⁹³ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 179.

¹⁹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio, 1960, p. 113, *apud*, COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 42.

¹⁹⁵ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 29/30.

¹⁹⁶ Ibid. p. 326/327.

não pagamento ou a redução do tributo (critério cronológico ou temporal) e devem-se verificar os meios utilizados pelo contribuinte para atingir o fim de economia de tributos (se lícitos, temos elisão fiscal; se ilícitos, evasão fiscal).

1.13 Formas de combate ao comportamento elisivo

A tendência atual dos Estados é a de cada vez mais buscar formas de combater o comportamento elisivo. Com esse fim, foram elaboradas diferentes formas de combater a elisão, quais sejam, as normas gerais, as normas específicas e as presunções e ficções. Tais formas de combate ao comportamento elisivo serão estudadas nos próximos tópicos.

1.13.1 Normas gerais antielisivas

Alberto Xavier define as normas gerais antielisivas como:

[...] normas que têm por objetivo comum a tributação, por analogia, de atos ou negócios jurídicos *extratípicos* (grifo do autor) isto é, não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos típicos sem, no entanto, produzirem as respectivas conseqüências tributárias.¹⁹⁷

O autor aponta ainda, o objetivo dessa norma:

O que as chamadas cláusulas gerais antielisão pretendem é o seguinte: se o ato jurídico extratípico (escolhido) produz efeitos jurídico-econômicos equivalentes aos do ato típico (preferido ou não realizado) e se a escolha foi motivada pelo fim (exclusivo ou preponderante) de subtrair o ato jurídico extratípico ao âmbito de aplicação da norma tributária que prevê o ato típico, é permitido ao órgão de aplicação do Direito considerar esse ato relativamente ineficaz ou inoponível, de modo a poder aplicar por analogia a norma tributária ao ato extratípico de efeito econômico equivalente.¹⁹⁸

Fica claro, portanto, que para o referido autor, a norma geral antielisiva representa a tributação por analogia, inconcebível no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Helena Tôrres verifica que as normas gerais antielisivas não são gerais somente pelo fato de não possuírem destinatários específicos, mas

¹⁹⁷ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 85.

¹⁹⁸ Ibid. p. 91.

[...] precisamente por serem espécies de normas gerais e abstratas cuja materialidade da hipótese normativa encontra-se ordenada para reger os demais casos não qualificados na hipótese de incidência de normas específicas, atribuindo pressupostos aos casos que possam ser alcançados.¹⁹⁹

O autor ressalta ainda, que para que tais normas sejam aplicadas, devem ser elaboradas normas individuais e concretas. As normas gerais antielisivas têm sido objeto de críticas, que têm sido justificadas pelo fato de tal tipo de norma entrar em conflito com princípios constitucionais, principalmente os princípios da legalidade e da tipicidade.²⁰⁰

Tais normas merecem crítica exatamente pela sua generalidade, pois garantem grande margem de discricionariedade a Administração Fazendária, ao considerar o fim das operações realizadas pelos contribuintes.²⁰¹

Temos ainda, a opinião de Edmar Oliveira Andrade Filho nesse sentido:

[...] as normas gerais antielisivas permitem que fatos que não estejam anteriormente qualificados em norma passem a contar com a ameaça de sanção sem que o “infrator” (grifo do autor) tenha condições de saber o que é proibido, o que é permitido e o que é obrigatório. As normas gerais antielisivas são editadas no pressuposto de que todas as pessoas agem de má-fé e negam a idéia do “risco permitido” (grifo do autor).²⁰²

De tal modo, a norma geral antielisiva representa um comando geral, pelo qual a Administração Fazendária, com base em um juízo subjetivo, pode desconsiderar atos praticados pelos contribuintes, que com base na sua interpretação, foram praticados de uma determinada forma, com fim de economia de tributos. Uma norma geral antielisiva não estabelece de forma clara e precisa, em que casos essa desconsideração se dará, mas confere ao Fisco uma liberdade que é discrepante com o direito tributário brasileiro, pautado no princípio da legalidade. No entanto, há quem discorde desse entendimento, como Cesar A. Guimarães Pereira, que entende que a norma geral antielisiva não envolve um conceito indeterminado.²⁰³

Aqueles que são favoráveis a sua aplicação, entendem que representa a efetivação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, pois através de sua aplicação, não haveria formas do contribuinte escapar à tributação. Entretanto, a norma geral antielisiva representa violação aos princípios da legalidade e da tipicidade, uma vez que a autoridade

¹⁹⁹ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 237.

²⁰⁰ Ibid. p. 237/238.

²⁰¹ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Da desconsideração de atos e negócios jurídicos pela autoridade administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 77-84.

²⁰² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Normas antielisiva e ruptura do estado de direito. In: CARVALHO, Fábio Junqueira de. (Coord.); MURGEL, Maria Inês. (Coord.). *(Mini) Reforma tributária: reflexões sobre a lei n. 10637/2002 (antiga MP 66)*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003. p. 149-166.

²⁰³ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Op.cit. p. 19.

fiscal poderia estabelecer diante de um caso concreto, uma hipótese de incidência não previamente prevista em lei, mas que no seu entendimento, deve ser aplicada.

1.13.2 Normas específicas

As normas ou cláusulas específicas, segundo Alberto Xavier, consistem em

[...] tipificação *a posteriori*, por lei, de certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados como forma anteriormente não prevista em lei de obter resultados equivalentes aos dos atos tributados, socorrendo-se frequentemente de presunções ou ficções legais.²⁰⁴

Ricardo Lobo afirma que as normas específicas complementam as normas gerais antielisivas, tidas como ambíguas e analógicas.²⁰⁵ Alberto Xavier difere as normas gerais das específicas, na medida em que as primeiras tratam de ato ou negócio jurídico que não foi previamente tipificado, enquanto a segunda prevê de forma casuística o ato ou negócio a ser praticado pelo contribuinte com fins de economia de tributo. Para o autor a norma específica observa o princípio da legalidade.²⁰⁶

Destarte, enquanto a norma geral antielisiva trata de forma geral do comportamento elisivo, dando margem de flexibilidade para a sua aplicação, a norma específica, também chamada de norma de prevenção ou de correção, regula todas as hipóteses possíveis de comportamento elisivo, forçando ao aplicador observar a forma da lei. A regulamentação, no caso das normas específicas, se baseia na observação dos comportamentos mais frequentes praticados pelo contribuinte com a finalidade de economia de tributos. Assim, seu conteúdo está amarrado ao ordenamento jurídico do Estado, pois é este que permitirá determinadas práticas por parte dos contribuintes.

Luis Dias Martins Filho, em colaboração com Ricardo Lobo Torres, ao lecionar sobre o tema, aponta os principais problemas das normas específicas:

[...] (a) a dificuldade de a redação legal prever todas as possibilidades de fatos futuros; (b) a legislação por si pode vir a criar novas técnicas elisivas; (c) a norma antielisiva específica pode ser tão geral ou ampla na busca de prever situações futuras que poderá vir a prejudicar procedimentos legítimos; (d) a norma antielisiva específica pode vir a fornecer um “mapa” (grifo do autor) para os que praticam a evasão, uma vez que tal norma define o que seria alcançado ou não; (e) muito da prolixidade e complexidade legislativa é proveniente desse tipo de legislação; (f) muitos dos primeiros participantes dos esquemas elisivos se beneficiam destas normas, a não ser que a legislação fosse retroativa, o que geralmente se entende

²⁰⁴ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 85.

²⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 276.

²⁰⁶ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 85/86.

como inaceitável; (g) demora na implementação de normas antielisivas específicas pode resultar em significativa perda de receita tributária.²⁰⁷

A norma específica antielisiva apresenta defeitos, assim como a norma geral antielisiva.

Os dois tipos de normas (gerais e específicas) não se excluem, podendo ser utilizadas em conjunto. Isso dependerá apenas do ordenamento jurídico de cada Estado.

1.13.3 Presunções e ficções

No âmbito do direito tributário, as presunções e ficções devem ser estabelecidas por lei.²⁰⁸

Presunção consiste na “suposição da existência de um fato desconhecido que é tido como verdadeiro e conseqüente de outro fato conhecido”.²⁰⁹ Através da presunção, o legislador presume que por trás de um fato conhecido há outro, desconhecido, e é este que corporifica a elisão fiscal.²¹⁰

As presunções se classificam em presunções simples ou comuns e presunções legais ou de direito. As presunções simples são provenientes do raciocínio do homem, frente à realidade. As presunções comuns (ou *hominis*) são aquelas utilizadas pelo juiz no decorrer da lide. As presunções legais são aquelas previstas na lei.²¹¹

As presunções legais, subdividem-se em presunções absolutas e presunções relativas. As presunções relativas admitem provas em contrário. As presunções absolutas não comportam prova em contrário. Daí a presunção legal se equiparar às ficções. A diferença primordial entre elas é que a presunção é elaborada a partir da observação, por parte do legislador, dos fatos que geralmente ocorrem, enquanto a ficção consiste em uma ampliação de determinados fatos previstos no ordenamento jurídico que serão aplicados a outros. A ficção cria uma verdade artificial.²¹²

²⁰⁷ MARTINS FILHO, Luiz Dias. Considerações sobre norma antielisão no Reino Unido. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 204.

²⁰⁸ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Presunções e ficções no direito tributário e no direito penal tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 18.

²⁰⁹ Ibid. p. 25.

²¹⁰ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 55.

²¹¹ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Op. cit. p. 32/33.

²¹² Ibid. p. 33/45.

Sacha Calmon atenta para o fato de que as presunções absolutas podem interferir no processo de formação das leis, e as presunções relativas podem gerar privilégios ao Fisco.²¹³

Já a ficção, nas palavras de Iso Chaitz Scherkerkewitz é uma

[...] criação do legislador. O legislador faz uma valoração jurídica, dentro de uma norma legal, de um fato pré-jurídico, que acontece no mundo natural, desvinculando desse fato os seus efeitos normais. A ficção cria uma verdade jurídica diferenciada da verdade real.²¹⁴

As presunções e ficções podem ser utilizadas no combate a elisão e a evasão fiscal. Considera-se que as presunções absolutas e as ficções, no que respeita a elisão, podem criar novas hipóteses de incidência. Desse entendimento, discorda aquele autor:

A utilização de presunções é permitida no tocante à prova de existência de um fato imponível, porém, não nos parece possível a utilização de presunção para reputar-se ao próprio fato ocorrido [...] Pode-se utilizar a presunção para provar o fato, porém, não se pode utilizá-la para constituir o fato, para tanto utiliza-se de uma ficção.²¹⁵

Já as presunções relativas, que têm por objeto a prova, podem servir no combate a evasão tributária. O uso das presunções e ficções está relacionado ao princípio da praticabilidade, que deve ser aplicado em conjunto com os demais princípios constitucionais tributários. Mizabel de Abreu Machado Derzi define a praticabilidade como o “nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”.²¹⁶

Para Leonardo Sperb de Paola, o princípio da praticabilidade, utilizado em conjunto com os princípios da legalidade, isonomia e capacidade contributiva justifica a utilização de presunções e ficções.²¹⁷

1.14 A norma geral antielisão do Direito Tributário Brasileiro: o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional

²¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 150/151.

²¹⁴ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Op. cit. p. 35/36.

²¹⁵ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Op. cit. p. 50.

²¹⁶ DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988. p. 267 *et seq*, apud, SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Op. cit. p. 51.

²¹⁷ PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 266.

Na tentativa de fornecer um instrumento para que o Fisco possa combater a elisão e a evasão fiscal, a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001, introduziu no Código Tributário Brasileiro o parágrafo único do artigo 116.

Tal dispositivo convencionou-se chamar de norma geral antielisão. Após o estudo de temas pertinentes a norma antielisão, nos próximos tópicos, analisar-se-á a aplicabilidade de uma norma geral antielisão no direito tributário brasileiro.

1.14.1 A norma geral antielisão e os princípios constitucionais tributários

Os doutrinadores favoráveis a uma norma geral antielisão colocam como uma das principais justificativas para o seu entendimento, que a aplicação de tal norma representa a efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

De fato, há contribuintes que possuem instrumentos para buscar a economia de tributos, aos quais outros contribuintes não têm acesso, ou sequer têm conhecimento de sua existência.

A partir do momento em que uma norma geral antielisiva impede a realização da economia de tributos, que na prática, é realizada somente por parte dos contribuintes, todos estão em igual condição, e devem cumprir todas as suas obrigações tributárias.

Os doutrinadores contrários a esse entendimento entendem que a efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia não representa justificativa suficiente para a aplicação de uma norma geral antielisiva, vez que esses princípios devem conviver com os princípios da legalidade tributária e da tipicidade, e não se sobrepor a eles.²¹⁸

Não existem princípios absolutos. Assim, em caso de conflito entre princípios constitucionais, a aplicação de um princípio não pode resultar no afastamento de outro, mas devem ambos ser aplicados de forma limitada, sendo essa limitação originária do próprio conflito, que garantirá que não ocorra anulação nem de um, nem de outro princípio. Assim, os princípios da legalidade tributária, tipicidade e segurança jurídica devem conviver com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.²¹⁹

No caso em tela, ou seja, no que tange a norma geral antielisiva tal qual a que se tem hoje, sua aplicação representa na prática, a efetivação dos princípios da capacidade

²¹⁸ V. XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 158.

²¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 54.

contributiva e da isonomia, mas representa também conferir uma margem de discricionariedade a autoridade fazendária, incompatível com os princípios da legalidade tributária, da tipicidade e da segurança jurídica, já que o Fisco pode desconsiderar quaisquer atos que entender praticados com o intuito de economia de tributos. Tal prática, conforme as palavras de Hugo de Brito Machado, representa “[...] o amesquinamento do princípio da legalidade [...]”.²²⁰ O autor ressalta ainda, que em respeito ao princípio da legalidade e do Estado Democrático de Direito, não cabe a administração tributária realizar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, mas ao legislador.²²¹

Alberto Xavier aponta que os princípios da legalidade e da tipicidade são alvo de constante de violação, que em direito tributário, via de regra se justifica pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Os princípios da capacidade contributiva e da isonomia representam o conceito de justiça e possuem alcance social, segundo o autor. Daí advém o fato de muitos doutrinadores utilizarem tais princípios como justificativa para uma norma geral antielisão, que em tese, também representa justiça e igualdade entre todos os contribuintes que se encontram na mesma condição. Entretanto, o referido autor salienta que esses princípios, se mal entendidos e interpretados, representam graves restrições às liberdades individuais. O autor lembra ainda, que as mais graves violações aos princípios da legalidade e tipicidade, sob o argumento da efetivação da capacidade contributiva e igualdade, tiveram sua origem nas ditaduras que surgiram na Europa após a primeira guerra mundial.²²²

E mais adiante:

Permitir-se que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária exorbitem das suas funções de orientação e limite ao legislador ordinário para conferir amplos poderes aos órgãos administrativos e judiciais, com vista a reprimir na fase da interpretação e da aplicação do direito o negócio fiscalmente menos oneroso, significa a morte do princípio da legalidade tributária e retrocesso inaceitável no caminho da construção de uma sociedade, em que as liberdades civis e políticas asseguram a economia de mercado e os valores da personalidade.²²³

No sentido de uma norma geral não poder apresentar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia como fundamento, tem-se também o entendimento de Hugo de Brito Machado:

A norma antielisão, ainda que se admita ser um instrumento da realização dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia, não pode ser

²²⁰ Idem. 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 lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 105/116.

²²¹ MACHADO, Hugo de Brito.

²²² XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 45.

²²³ Ibid. p. 158.

admitida na medida em que implica destruir, ou amesquinhar, o princípio da legalidade tributária.²²⁴

Outra crítica ao entendimento de que os princípios da capacidade contributiva e da isonomia fundamentam a norma geral antielisiva é de que esses princípios tributários, assim como os demais, representam limitações ao poder de tributar por parte do Estado.²²⁵ Apresentar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia como fundamento da norma geral antielisiva representa colocá-los como justificativa, como fundamento para a tributação, quando na prática, foram criados e servem para limitar a tributação.

Desta forma, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não se colocam como justificativa para a aplicação de uma norma geral antielisiva, uma vez que em conjunto com os demais princípios constitucionais tributários, representam limitações ao poder de tributar, e não a sua fundamentação. Ademais, se se adotasse tal entendimento, a aplicação da norma geral antielisiva representaria a sobreposição dos princípios da legalidade tributária, tipicidade e segurança jurídica, pelos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, o que não pode ocorrer em sede de colisão de princípios.

1.14.2 Aplicação da norma geral antielisão

Antes de se partir para a análise crítica do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que em tese, regulamentou a norma geral antielisão no direito tributário brasileiro, discutir-se-á neste ponto a aplicabilidade de uma norma geral antielisão no ordenamento tributário nacional.

A norma geral antielisiva é uma das formas de combate ao comportamento elisivo, em conjunto com as normas específicas e as presunções e ficções.

A norma geral antielisiva é um comando geral, e segundo Ricardo Lobo Torres, pode ser aberta, indeterminada, ambígua, contraditória e abundante, podendo resultar na aplicação da analogia.²²⁶ A norma antielisiva confere margem de discricionariedade a autoridade fazendária para a análise dos atos praticados pelo contribuinte, a fim de verificar a realização de condutas que visam a economia de tributos.

²²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 17 de set. de 2007.

²²⁵ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 109/111.

²²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 217.

Assim, se o contribuinte opta pela realização de um negócio jurídico de forma menos onerosa, o Fisco, baseado na sua interpretação, pode desconsiderar esse ato e impor ao contribuinte a realização do negócio jurídico através da forma mais onerosa. A norma geral antielisiva caracteriza-se sobretudo pela sua generalidade. Não prevê de forma precisa em quais hipóteses poderá o Fisco atuar no sentido de desconsiderar o negócio jurídico, mas somente garante a autoridade fiscal tal poder.

Segundo Alberto Xavier, a norma geral antielisiva representa a tributação por analogia, pois

[...] O que está em causa, isso sim, é a *tributação do ato extratípico por analogia* (grifo do autor), tornando assim irrelevante para efeitos fiscais a opção tomada pelos particulares. [...] nas cláusulas gerais antielisivas pretende tributar-se um negócio *que não se realizou, mas que hipoteticamente teria sido realizado se o sujeito ou os sujeitos não tivessem optado pela alternativa negocial efetivamente adotada* (grifo do autor). Em suma: pretende tributar-se um *ato hipotético* (grifo do autor), um *não-ato* (grifo do autor) ou um *ato por ficção legal* (grifo do autor). Pretende tributar-se um negócio que *não se fez* (grifo do autor), *nem nunca se quis fazer* (grifo do autor).²²⁷

Gabriel Lacerda Troianelli aponta que uma norma geral antielisiva representaria a tributação por analogia, e desta forma, encontra obstáculo no artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional: “[...] tal objetivo (norma geral antielisiva) jamais poderia ser atingido sem a revogação do § 1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”²²⁸

No ordenamento tributário nacional, não há restrições ou limitações expressas ao planejamento tributário (entende-se o planejamento tributário como a economia lícita de tributos, ou seja, elisão fiscal). O direito tributário brasileiro tem como um dos seus princípios fundamentais o princípio da legalidade tributária. Portanto, tributo deve advir de lei e qualquer restrição a tomada de medidas pelo contribuinte no sentido de evitar a hipótese de incidência tributária, ou de pagar menos tributo, deve vir expressa em lei.

Entretanto, uma cláusula geral, que não estabelece de forma precisa em que hipóteses pode ser aplicada, mas apenas representa um comando geral, é incompatível com o ordenamento jurídico nacional, pois representa a atribuição de um poder ilimitado ao Fisco, no sentido de criar hipóteses de incidência tributária não previstas de antemão em lei. Configura-se uma verdadeira tributação por analogia, pois a autoridade fiscal, com fins de arrecadação, aplica uma determinada hipótese de incidência tributária prevista para um

²²⁷ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 91.

²²⁸ 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. 87-102.

determinado caso, a outro, que considera, através de sua interpretação, subjetividade e discricionariedade, semelhante, e portanto, passível de igual tributação.

Nesse sentido, é o entendimento de Hugo de Brito Machado:

[...] não pode ser admitida (uma norma geral antielisão) porque a aplicação de uma norma de incidência tributária a situações idênticas, ou que produzam idênticas conseqüências econômicas, a pretexto de realizar o princípio da capacidade contributiva, nada mais é do que empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei.²²⁹

A norma geral antielisiva representa a tributação por analogia, incompatível com o princípio da legalidade tributária, e expressamente vedada pelo artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional. Portanto, uma norma geral antielisiva não pode ser aplicada no ordenamento jurídico nacional, uma vez que consiste na tributação por analogia e colide com os princípios constitucionais tributários da legalidade, tipicidade e segurança jurídica.

1.14.3 Análise crítica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional

Após o estudo de temas relacionados a norma geral antielisiva, tratar-se-á nos tópicos seguintes, do que é pertinente a análise do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que em tese traz a previsão de uma norma geral antielisiva a ser aplicada nas relações entre o Fisco e os contribuintes.

1.14.3.1 *Considerações iniciais sobre o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional*

A fim de garantir a melhor compreensão acerca do artigo 116, parágrafo único, no presente tópico tratar-se-á da eficácia desse artigo, a sua relação com a analogia e com a interpretação econômica, e ainda, o alcance da redação desse artigo no que tange a simulação e dissimulação, para no tópico seguinte, abordar-se a discussão sobre a norma geral antielisiva no direito tributário nacional.

²²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 17 de set. de 2007.

A Lei Complementar nº 104 de 2001 acrescentou ao artigo 116 do Código Tributário Nacional o seu parágrafo único, que em tese trata da regulamentação da norma geral antielisiva no direito tributário brasileiro. Tal parágrafo apresenta a seguinte redação: “Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

O artigo 116, parágrafo único, não possui aplicação imediata, uma vez que sua eficácia plena depende de procedimento que ainda está por ser estabelecido através de lei ordinária. Desta forma, trata-se de norma de eficácia limitada, segundo o entendimento de Marco Aurelio Greco:

[...] na medida em que o CTN, neste parágrafo único do art. 116 prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidas pela Administração tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal. [...] Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas sim uma norma de eficácia limitada, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição de lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação.²³⁰

Esse também é o entendimento de João Dácio Rolim: “Sendo a norma do art. 116 do Código Tributário Nacional norma de eficácia limitada, a sua executoriedade plena dependerá da edição de leis ordinárias que a integrarão”.²³¹

Outra questão relacionada a norma geral antielisão é a discussão acerca do fato de a mesma representar a tributação por analogia. A norma geral antielisiva representa a tributação por analogia, uma vez que permite que a autoridade fiscal desconsidere, a seu bel prazer, todo ato que considerar praticado no sentido de economia de tributos.

Confere-se, a partir daí ao Fisco, uma margem de discricionariedade, subjetividade e interpretação que não são compatíveis com o ordenamento tributário nacional, baseado no princípio da legalidade. A norma geral antielisão institui a tributação por analogia porque a autoridade tributária pode criar hipótese de incidência não previamente prevista em lei, ao

²³⁰ GRECO, Marco Aurelio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 183/204.

²³¹ ROLIM, João Dácio. 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. 131/143.

desconsiderar o negócio jurídico praticado pelo contribuinte, para impor a ele a prática do ato de forma mais onerosa.

Vale lembrar o posicionamento de Marco Aurelio Greco, que assevera que o artigo 116, parágrafo único não consagra a analogia, pois não alterou o artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional, e pelo fato do artigo ter como referencial básico o fato gerador ocorrido, segundo o que está previsto em lei. Para o referido autor, não se aplica neste caso, a lei por extensão analógica a fato que não ocorreu, mas a fato efetivamente ocorrido e comprovado pela autoridade fiscal.²³²

No que diz respeito a interpretação econômica, parte da doutrina entende que o artigo 116, parágrafo único consiste em uma tentativa de introduzi-la no ordenamento tributário nacional. Outra parte aponta que o referido artigo não guarda relação com a interpretação econômica.

Hugo de Brito Machado compreende que o artigo 116, parágrafo único representa a tentativa de regulamentação da interpretação econômica no direito tributário brasileiro: “Essa norma simplesmente deixaria expressamente autorizada a denominada interpretação econômica, que já foi objeto de profundas divergências na doutrina dos tributaristas, no Brasil como em outros países”.²³³

Já Fábio Junqueira e Maria Inês indicam que o referido artigo não traduz a interpretação econômica, uma vez que esta “[...] busca a substância econômica do ato em detrimento da forma jurídica; não determina a impugnação do ato em função da intenção econômica ao mesmo vinculada.”²³⁴

Ives Gandra da Silva, por sua vez, limita-se a afirmar que a interpretação econômica não foi recepcionada pelo ordenamento nacional, em razão do princípio da tipicidade.²³⁵ José Eduardo Soares de Melo compartilha o mesmo entendimento, e justifica sua opinião ao afirmar que a lei deve ter o seu sentido compreendido a partir de um sistema constitucional, com base em conceitos jurídicos que devem estar de acordo com o princípio da legalidade. Coloca ainda que a lei não pode impor um método exclusivo de interpretação.²³⁶

²³² GRECO, Marco Aurelio. Op. cit. p. 192/193.

²³³ MACHADO, Hugo de Brito. *A norma antielisão e outras alterações no CTN*. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 17 de set. de 2007.

²³⁴ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Da desconsideração de atos e negócios jurídicos pela autoridade administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 77/84.

²³⁵ 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. 119/128.

²³⁶ MELO, José Eduardo Soares de Melo. Planejamento tributário e a lei complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 163/179.

Misabel Derzi considera que o Código Tributário Nacional não acolheu a interpretação econômica, e coloca como justificativa para o seu entendimento a redação do artigo 110 do Código Tributário Nacional, e o fato de que o artigo 116, parágrafo único não está inserido no capítulo referente a interpretação e integração da legislação tributária, no Código Tributário Nacional.²³⁷ Marco Aurelio Greco, por seu turno, considera que o dispositivo não proíbe nem regula a interpretação econômica, mas simplesmente não trata da matéria.²³⁸

Sacha Calmon, por sua vez, limita-se a avaliar que não existe interpretação econômica, pois toda interpretação é jurídica.²³⁹ Ricardo Mariz de Oliveira considera que a interpretação econômica não é passível de acolhimento no ordenamento tributário brasileiro, devido “[...] ao sistema de discriminação constitucional de rendas tributárias [...] e devido ao sistema constitucional de surgimento da obrigação tributária [...]”.²⁴⁰

O artigo 116 não representa uma tentativa de regulamentação da interpretação econômica. A interpretação econômica representa a tributação por analogia, assim como a norma geral antielisiva. Entretanto, apreende-se, a partir da análise dos conceitos da norma geral antielisiva e da interpretação econômica, que estas não se confundem.

A norma geral antielisiva visa evitar o comportamento elisivo, prevendo, de forma genérica, a possibilidade de desconsideração do negócio jurídico que a autoridade fazendária considerar efetuado com o intuito de economia de tributos. Nesta cláusula, o Fisco não se prende ao conteúdo econômico do negócio, mas nota que existe outra forma jurídica, mais usual, e mais onerosa, que o contribuinte poderia ter utilizado. Já na interpretação econômica, o intérprete se atém somente ao conteúdo, a substância econômica do negócio jurídico, para que seja feita a aplicação de uma determinada norma jurídica. Não se analisa a forma, como é o caso da norma geral antielisiva, mas se verifica o conteúdo econômico do ato praticado pelo contribuinte.²⁴¹

Assim, entende-se que tanto a norma geral antielisiva, como a interpretação econômica representam a tributação por analogia, mas estas se baseiam em premissas distintas para que se dê a aplicação de uma determinada norma jurídica. Compreende-se desta forma,

²³⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar nº 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. 207/232.

²³⁸ GRECO, Marco Aurelio. 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. 183/204.

²³⁹ 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. 281/304.

²⁴⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a lei complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 247/278.

²⁴¹ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Op. cit. p. 73.

com base nos argumentos expostos, que o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, regula em tese a norma geral antielisiva, mas não traz em seu bojo a interpretação econômica.

Discute-se na doutrina, o alcance da expressão “dissimular” prevista na redação do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional. Alguns doutrinadores, seguindo o direito civil, entendem que representa a simulação relativa. Outros, entendem que “dissimular” possui o sentido de simulação, tanto absoluta, quanto relativa.

Simulação consiste na divergência existente entre a vontade real e a vontade declarada. Essa discrepância decorre de acordo entre as partes e visa prejudicar terceiros.

No que tange ao conceito de dissimulação, nesta se oculta a realidade. Misabel Derzi, apresenta a dissimulação como a ocultação de uma realidade, com o fim de impedir o conhecimento, por parte de outros, de uma situação existente.²⁴² De acordo com Fábio Junqueira e Maria Inês Murgel, a dissimulação consiste “[...] no encobrimento do verdadeiro resultado que determinado negócio jurídico deveria atingir [...]”.²⁴³

A doutrina civilista coloca a dissimulação como sinônimo de simulação relativa, que consiste na celebração de um determinado negócio pela partes, com o fim de esconder outro negócio, que prejudicará terceiro ou fraudar a lei. Há assim, um negócio jurídico simulado e outro dissimulado. Parte dos doutrinadores tributaristas adota tal entendimento. É o caso de Misabel Derzi.²⁴⁴ Outros indicam que não se deve adotar tal entendimento. É o caso de Marco Aurelio Greco, que assevera que dissimular, neste caso, tem o mesmo sentido de simular, mas com uma abrangência maior,²⁴⁵ e de Ricardo Mariz de Oliveira, que assinala que o artigo 116, parágrafo único, se refere à simulação, tanto absoluta quanto relativa.²⁴⁶ Alberto Xavier também entende que o artigo se refere à simulação.²⁴⁷

Neste trabalho, a autora concorda com o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira, no sentido de que a lei se refere a qualquer tipo de simulação (absoluta e relativa).

²⁴² DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit. p. 215.

²⁴³ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Op. cit. p. 81.

²⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit. p. 216/217.

²⁴⁵ GRECO, Marco Aurelio. Op. cit. p. 194.

²⁴⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a lei complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 247/278.

²⁴⁷ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 52.

1.14.3.2 *Análise crítica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional*

Neste ponto do presente estudo, após a análise de considerações iniciais sobre o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, parte-se para a análise da suposta norma geral antielisão prevista no referido artigo, bem como se faz uma análise mais detalhada a respeito desse dispositivo.

A norma geral antielisiva não é passível de aplicação no direito tributário brasileiro, uma vez que viola os princípios da legalidade tributária, da tipicidade e da segurança jurídica, além de instituir a tributação por analogia, expressamente vedada no artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional. O argumento segundo o qual a norma geral antielisão fundamenta os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não se apresenta como suficiente para deixar de lado os princípios da legalidade tributária, tipicidade e segurança jurídica.²⁴⁸ Esse entendimento merece críticas por colocar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia como fundamentos da tributação, quando na prática, foram instituídos para servir de limitações ao poder de tributar.

Parte da doutrina avalia que o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, prevê de fato, uma norma geral antielisão. Adotam tal posicionamento Ricardo Lobo Torres, Fábio Junqueira e Maria Inês Murgel. Outra parte da doutrina entende pela impossibilidade de aplicação de uma norma geral antielisiva no ordenamento nacional, e opta pela inconstitucionalidade do referido artigo. Nesta corrente, têm-se Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva. Um terceiro apontamento apresenta a norma prevista no artigo 116, parágrafo único, não como uma norma geral antielisão, mas como uma norma anti-evasão, ou anti-simulação. Partidários desse entendimento são Alberto Xavier, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Gabriel Lacerda Troianelli.

Ricardo Lobo Torres considera que o referido artigo diz respeito a norma geral antielisiva e apresenta uma série de argumentos. Para o autor, (a) não há incompatibilidade entre a norma geral antielisiva e o Estado de direito; (b) nenhum país democrático considerou uma norma desse tipo inconstitucional; (c) a legalidade estrita e a tipicidade fechada estão ligadas ao positivismo conceptualista; (d) os princípios da legalidade e capacidade

²⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 126.

contributiva não se colidem na norma antielisiva; (e) para o autor, se o citado artigo não tivesse utilidade, não teria sequer sido votado.²⁴⁹

Já Fábio Junqueira e Maria Inês Murgel, apesar de criticarem a generalidade da norma geral antielisiva, compreendem que o parágrafo único deve ser bem vindo, pois representa

[...] orientação ao agente administrativo, que deverá desconsiderar aquele negócio jurídico realizado para dissimular a ocorrência do fato gerador, e assim o fazendo, condena o ato ou negócio jurídico com intenção de fraudar a lei, embora, a princípio, acobertado por norma legal.²⁵⁰

Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva, por seu turno, adotam o entendimento de que a regra do artigo 116, parágrafo único, é inconstitucional. Hugo de Brito entende que tal dispositivo representa um verdadeiro alargamento da competência tributária, bem como, nas suas próprias palavras, amesquinha, amofina, o princípio da legalidade. Para o autor, tal norma representa ainda a tributação por analogia, expressamente proibida pelo artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional. De acordo com essa consideração, tal artigo pode ter a sua validade contestada em face do artigo 60, § 4º, inciso IV da Constituição Federal, que é cláusula pétrea e trata da impossibilidade de deliberação acerca de proposta de emenda constitucional que visa abolir direitos e garantias individuais.²⁵¹

Ives Gandra da Silva considera que o mencionado artigo fere o princípio da legalidade, que seria substituído pelo princípio do “palpite legal”. O autor ainda aponta que o artigo 116, parágrafo único, consiste em violação a cláusula pétrea, qual seja, a da separação dos poderes (artigo 60, § 4º, II da Constituição Federal), pois transforma o agente do Fisco em um legislador, na medida em que dá poderes para que ele deixe de aplicar a norma prevista em lei, para escolher o dispositivo que torna o negócio jurídico mais oneroso para o contribuinte.²⁵²

Um dos representantes da terceira corrente, Alberto Xavier entende que não é possível a aplicação de uma norma geral antielisiva no ordenamento nacional. O autor considera tal norma inconstitucional, e que representa uma aplicação analógica da norma tributária. Além disso, para o autor, inexistem limitações ao que chama de “direitos e garantia individuais da legalidade da tributação e da liberdade de contratar”.²⁵³ Alberto Xavier avalia que o artigo 116, parágrafo único traz a previsão de uma norma anti-simulação:

Não se trata, como é evidente (como não poderia tratar-se, dada a sua inconstitucionalidade [...]), de uma “cláusula geral antielisiva” (grifo do autor), pois

²⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 300/301.

²⁵⁰ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. OP. cit. p. 84.

²⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 110.

²⁵² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit. p. 125.

²⁵³ XAVIER, Alberto. Op. cit. *passim*.

esta atua, não no domínio dos atos simulados ou dissimulados [...], mas no dos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, mas produtores de efeitos econômicos equivalentes [...], preconizando a tributação de tais atos por analogia. A diferença entre uma cláusula “anti-simulação” e “antielisão” resulta claramente da comparação entre a redação do novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (cláusula anti-simulação) com o art. 38, nº 2 da Lei Geral Tributária portuguesa (cláusula antielisão) e que reza assim: “são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos”.²⁵⁴

Sacha Calmon partilha do mesmo entendimento de Alberto Xavier no que tange ao artigo 116, parágrafo único. O autor considera que o artigo trata de norma anti-simulação, mas não o considera inconstitucional. Para Sacha Calmon, na medida em que a redação do referido artigo se limita a desconsideração de atos simulados, este regula uma cláusula anti-simulação, e não uma norma geral antielisiva. A respeito do tema, têm-se as palavras do autor:

O fato de o princípio da legalidade constituir garantia individual faz com que ele seja objeto de ‘reserva de Constituição originária’, que exclui a competência de reforma do constituinte derivado. O § 4º do art. 60 da Constituição Federal é claro ao estabelecer que os direitos e garantias individuais (como os princípios da legalidade da tributação e da liberdade de contratar) incluem-se entre os limites materiais ao poder de emenda constitucional, de tal modo que nem sequer por emenda constitucional poderiam ser objeto de disciplina restritiva. Se não podem ser objeto de medida restritiva por emenda constitucional, muito menos o podem por lei complementar, e por isso a *Lei Complementar nº 104/01 manteve-se dentro dos lindes constitucionais ao restringir as hipóteses de desconsideração aos casos de atos simulados, contendo uma ‘cláusula anti-simulação’ e não uma ‘cláusula antielisão’* (grifo nosso).²⁵⁵

Gabriel Lacerda Troianelli deixa claro o seu posicionamento, no sentido de se trata o artigo 116, parágrafo único de norma anti-evasão:

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não institui norma geral antielisão, mas norma geral antievasão [sic], limitando o exercício dos poderes administrativos de combate à evasão até que os procedimentos para tal atividade venham a ser estabelecidos em lei ordinária. Ainda que pretenda vislumbrar no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional uma norma geral antielisão, queda esta ineficaz até que seja revogado o § 1º do artigo 108 do mesmo diploma legal [...].²⁵⁶

O artigo 116, parágrafo único do Código tributário Nacional, representa uma tentativa de estabelecer no ordenamento nacional uma norma geral antielisão. Entretanto, apresentada como norma geral antielisão, foi formulada de maneira a instituir a tributação por analogia, na medida em que confere margem de discricionariedade, subjetividade e interpretação muito

²⁵⁴ Ibid. p. 52.

²⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 163.

²⁵⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. cit. p. 102.

extensas a autoridade fiscal, e de maneira a colidir com os princípios constitucionais tributários da legalidade tributária, da tipicidade e da segurança jurídica.

O referido artigo, ao se utilizar do termo dissimulação, no sentido de simulação (tanto absoluta quanto relativa), tem por objeto a prática de atos ilícitos. Ora, a evasão consiste na economia de tributos através da utilização de meios ilícitos. Desta forma, tem-se previsto no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, uma norma anti-evasão, ou anti-simulação.

Discute-se na doutrina a semelhança existente entre as redações do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e do artigo 149, inciso VII, do mesmo diploma legal, que possui a seguinte redação:

“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 (...).”

Cesar A. Guimarães Pereira considera que o artigo 116, parágrafo único derogou o artigo 149, VII, no que está relacionado a desconsideração de atos simulados. Para o autor, o artigo 116 impossibilita a aplicação do artigo 149, VII, do mesmo diploma legal.²⁵⁷

Aldemário Araújo Castro, por sua vez, entende que o artigo 149, VII, prevê a verdadeira norma anti-evasão ou anti-simulação. O autor, favorável a constitucionalidade do artigo 116, parágrafo único, aponta que o legislador não alteraria o Código Tributário Nacional com o fim de adicionar norma já prevista.²⁵⁸

Já Gabriel Lacerda Troianelli compreende que o artigo 116, parágrafo único, traz a mesma disciplina do artigo 149, VII. Para o autor, entretanto, este artigo não foi revogado por aquele, uma vez que ainda não foi regulamentado, pois depende de procedimento que ainda está por ser estabelecido através de lei ordinária.²⁵⁹

Neste estudo, a partir da análise dos diversos entendimentos doutrinários, observa-se como correto o posicionamento de Gabriel Lacerda Troianelli: os dois artigos tratam a mesma disciplina, mas o artigo 149, VII não foi revogado, uma vez que o artigo 116, parágrafo único, do mesmo diploma legal ainda não foi regulamentado.²⁶⁰

²⁵⁷ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Op. cit. p. 42.

²⁵⁸ CASTRO, Aldemário Araújo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. In: CARVALHO, Fábio Junqueira de (Coord.); MURGEL, Maria Inês (Coord.). *(Mini) Reforma tributária: reflexões sobre a lei n. 01637/2002 (antiga MP 66)*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003. p. 45/59.

²⁵⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. cit. p. 101.

²⁶⁰ Idem. Op. cit. p. 102.

5 A NORMA ANTIELISIVA NO DIREITO COMPARADO

Após o estudo dos temas pertinentes a norma geral antielisão, e da própria norma, faz-se oportuna a análise desse tema no direito comparado, uma vez que a elaboração de uma norma geral antielisão no direito tributário brasileiro, se inspirou no fato de diversos países possuírem regras que visam ao combate do comportamento elisivo e evasivo.

Não se objetiva esgotar o assunto (tanto que foram escolhidos apenas alguns países para retratar a norma antielisão no direito comparado), mas apenas fazer um breve estudo sobre os demais ordenamentos jurídicos que tratam da matéria.

1.15 França

A França combate a elisão e evasão fiscal através da teoria do abuso de direito, construção doutrinária que teve origem nesse país. O Código dos Procedimentos Fiscais, prevê em seu artigo 64 a desconsideração dos atos que dissimulam um contrato, com a finalidade exclusiva de economia de tributos.²⁶¹ Esses atos praticados com o fim de economia

²⁶¹ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 249.

de tributos são qualificados como abuso de direito, o que justifica, pela doutrina francesa, a sua desconsideração e conseqüente requalificação.

Na doutrina francesa, o abuso de direito é visto como gênero, do qual a fraude à lei e a simulação são vistas como espécies.²⁶² Portanto, têm-se o abuso de direito por simulação, e o abuso de direito por fraude à lei.

Helena Tôrres elogia em sua obra o sistema francês, pois o procedimento que visa comprovar a configuração do abuso de direito é rigoroso e garante a segurança jurídica para o contribuinte:

Aspecto importante a se tomar em conta é a atribuição de um procedimento assaz rigoroso para cumprir o controle sobre atos, fatos ou negócios sujeitos a desconsideração. Para este fim, foi instituído um Comitê Consultivo, composto de quatro membros [...]. O início do procedimento do “abuso de direito” (grifo do autor) perante o Comitê depende da autorização do inspetor-chefe. E assim, quando convocado, o ônus da prova sobre a desconsideração transfere-se para o contribuinte, mediante inversão do ônus da prova; contudo, na hipótese de o Comitê não ser chamado para dar o seu parecer, essa atribuição fica inteiramente a cargo da Administração. É louvável a segurança jurídica que o procedimento garante aos contribuintes, limitando os poderes da Administração. Convém assinalar que tanto o Conselho, quanto o próprio Judiciário exigem rigorosa comprovação dos fatos alegados como forma de abuso de direito, para os fins de autorizar a desconsideração e a requalificação dos atos, fatos ou negócios jurídicos.²⁶³

1.16 Alemanha

O combate a elisão e a evasão fiscal no direito tributário alemão se iniciou com teorias formuladas por Enno Becker e Albert Hensel, que foram positivadas na Lei Tributária alemã de 1919.²⁶⁴ Já se previa o combate a elisão e evasão através da teoria do abuso de formas, e foi introduzida no direito alemão a interpretação econômica.

Em 1977, se dá a promulgação do Código Tributário alemão, que não se afastou muito da legislação que veio a revogar, prevendo, em seu artigo 42, o combate a elisão e evasão fiscal através do abuso de formas jurídicas. Helena Tôrres assevera que para a configuração do abuso de formas, o direito tributário alemão exige:

a) que tenham sido escolhidas formas ou negócios insólitos, inadequados para os fins a que se destinam os fatos ou negócios, visando a eludir o sistema tributário; b) que as partes alcancem substancialmente, do ponto de vista econômico, o mesmo resultado que teriam obtido caso houvessem adotado a forma jurídica correspondente às corretas relações econômicas; c) que as desvantagens jurídicas da

²⁶² XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 87.

²⁶³ TÔRRES, Helena. Op. cit. p. 252.

²⁶⁴ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 184.

forma adotada não tenham qualquer importância, ou tenham apenas importância diminuta.²⁶⁵

Ou seja, pela doutrina alemã, o negócio jurídico praticado pelo contribuinte através de forma inusual, sem razões negociais, com intenção de abuso e que leve a diminuição da carga tributária, considera-se configurado como abuso de formas jurídicas, e o contribuinte deverá pagar o imposto que seria devido, caso tivesse optado pela forma jurídica mais onerosa na realização do negócio jurídico.

1.17 Itália

A Itália não possui uma norma geral antielisão. Ricardo Lobo Torres afirma que o país dispõe de uma série de disposições “antielisivas”, que atuam como cláusulas gerais e que possuem um campo específico de aplicação, que é o imposto de renda.²⁶⁶ Heleno Tôrres afirma que a ausência de uma norma antielisiva propriamente dita no direito italiano se dá pelo fato do Fisco considerar que a aplicação de tal tipo de norma traria uma “[...] responsabilidade excessiva, pelos relevantes problemas no plano do direito e garantias do contribuinte”.²⁶⁷

Ricardo Lobo Torres cita em sua obra algumas disposições do direito italiano que visam combater a economia de tributos orquestrada pelo contribuinte:

O art. 10 da Lei n° 408, de 1990, modificado pela Lei n° 724, de 1994, estabeleceu que a administração financeira pode desconhecer a vantagem tributária conseguida em operação de fusão, concentração, transformação, cessão de crédito, valoração de participação social e valores mobiliários [...] O art. 7° do Decreto Legislativo n° 358, de 8 de outubro de 1997 inseriu no DPR n° 600, de 1973, um art. 37- bis, que estabelece não ser oponível à administração financeira os atos, fatos e negócios, destituídos de válida razão econômica, com o objetivo de contornar a obrigação ou a proibição prevista no ordenamento tributário e obter redução de imposto ou restituição de indébito.²⁶⁸

²⁶⁵ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 242.

²⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 239.

²⁶⁷ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 255.

²⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 240.

O autor ainda cita outras disposições do direito italiano, que são o artigo 16 do Decreto Legislativo nº 74, de 10 de março de 2000, e o artigo 11, parágrafo 6º, do Estatuto do Contribuinte (Lei 212/2000).²⁶⁹

Helena Tôrres afirma que o combate a evasão fiscal na Itália, de acordo com diversos doutrinadores, se justifica pelo alcance do artigo 53 da Constituição desse país, que trata do princípio da capacidade contributiva e determina que todos contribuam com as despesas públicas.²⁷⁰

1.18 Espanha

O artigo 24 da Ley General Tributaria, prevê, no direito tributário espanhol, o instituto da fraude à lei como meio de aferição da conduta elisiva.

Helena Tôrres declara que desde a promulgação desse artigo, discute-se na doutrina espanhola se o mesmo representa a previsão da interpretação analógica. A doutrina divide-se entre aqueles que entendem ser o artigo 24, um caso de *analogia juris*, ou seja, integração de lacunas através de princípios; ou de *analogia legis*, que representa a integração de lacunas através de preceitos concretos; um tipo distinto de analogia; interpretação extensiva e ainda, aqueles que entendem que o artigo 24 não representa aplicação de analogia.²⁷¹

De fato, essa norma apresentou-se como de difícil aplicação, entendendo alguns doutrinadores que ela deveria ser extirpada do ordenamento jurídico, e outros entendendo que ela deveria sofrer somente alterações. Ricardo Lobo Torres discorre de forma breve sobre a nova Ley General Tributaria, que é a Lei 58/2003, que em seu artigo 15 alterou a codificação anterior. Esse artigo tem sido objeto de críticas. Alguns autores entendem ser distinto do artigo 24 da lei anterior, enquanto outros entendem que representa insegurança nas relações entre o Fisco e o contribuinte.²⁷²

²⁶⁹ Loc. cit.

²⁷⁰ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 258.

²⁷¹ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 244.

²⁷² TORRES, Ricardo Lobo. OP. cit. p. 231/232.

1.19 Estados Unidos

O ordenamento norte-americano não possui uma norma geral antielisiva, mas prevê normas de controle preventivo do comportamento elisivo.²⁷³ O ordenamento norte-americano adota a teoria do *business purpose test*, que Ricardo Lobo Torres traduz como “propósito mercantil”.²⁷⁴ De acordo com essa teoria, se configura o comportamento elisivo quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil do seu negócio com o fim de obter benefícios fiscais.²⁷⁵

Helena Tôrres cita ainda, que o direito norte-americano se utiliza das teorias do *step transactions* e *substance over form*, com o fim de combater a elisão fiscal, além do *business purpose test*. O autor afirma que essas três teorias “[...] formam a trilogia basilar dos métodos empregados pelos juizes dos EUA no controle dos atos elusivos”.²⁷⁶

No *test* do *substance over form*, não se leva em consideração a forma legal utilizada na operação, sendo investigado o conteúdo dos atos, para evitar-se a simulação. Já no *test* do *step transactions*, o juiz faz uma valoração unitária de todos os procedimentos elisivos.²⁷⁷

1.20 Argentina

Hermes Marcelo Huck afirma que na Argentina, o princípio da legalidade constitui obstáculo a prática da elisão fiscal, a não ser que esta seja realizada sem violar dispositivo legal. O artigo 12 da lei nº 11683, de 1932 (e suas posteriores alterações), regula, segundo o autor, que

[...] para a definição da verdadeira natureza do fato imponible, devem ser levadas em consideração os atos, situações e relações econômicas efetivamente praticados, objetivados ou criados pelos agentes. Caso estes pratiquem atos, criem situações ou estabeleçam relações com estrutura ou formas jurídicas que não sejam previstas ou autorizadas pelo direito privado para representarem adequadamente as intenções econômicas dos particulares, em relação aos reais fatos imponíveis, serão desqualificadas as formas e estruturas jurídicas inadequadas e a real situação econômica será considerada para efeitos fiscais, independentemente daquelas escolhidas pelos contribuintes.²⁷⁸

²⁷³ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 247.

²⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 237.

²⁷⁵ Loc. cit.

²⁷⁶ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 248.

²⁷⁷ TÔRRES, Heleno. Op. cit. p. 249.

²⁷⁸ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit. p. 214/215.

Ou seja, no direito tributário argentino, a elisão fiscal se configura quando o contribuinte visa à economia de tributos, e a evasão fiscal é entendida como um comportamento sempre fraudulento ou ilícito. Para a configuração da evasão, faz-se necessária a comprovação do elemento subjetivo, ou seja, a intenção do contribuinte de fraudar o Fisco.²⁷⁹

A Argentina, de acordo com Ricardo Lobo Torres, não possui propriamente uma norma antielisão, pois a desconsideração consiste somente em um instrumento para a efetivação da norma antielisiva.²⁸⁰

6 CONCLUSÃO

A elisão fiscal, que no ordenamento nacional se confunde com o conceito de planejamento tributário, é lícita e tida como um direito do cidadão. Não há mecanismos, no ordenamento jurídico nacional, que impeçam que o contribuinte, por meio de condutas lícitas, busque organizar sua vida e negócios de forma a não entrar na hipótese de incidência tributária ou pagar menos tributos.

As teorias da fraude à lei e do abuso de direito, elaboradas e aplicadas em ordenamentos estrangeiros, foram criadas com o intuito de controlar a elisão fiscal. Há a tentativa de importar tais teorias para o ordenamento nacional. Entretanto, ambas as teorias não podem ser aplicadas no direito tributário brasileiro por ausência de previsão legal, ou seja, se adotadas, representariam evidente violação ao princípio da legalidade.

O artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), representa uma tentativa, por parte do legislador, de adotar uma norma geral antielisiva no combate à prática da elisão fiscal. No entanto, a norma geral antielisão não é passível de aplicação no direito tributário brasileiro, uma vez que representa a instituição da tributação por analogia, expressamente vedada pelo artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional.

A norma geral antielisiva permite que a autoridade fiscal, baseada na sua própria opinião, ou seja, tendo como critérios a sua interpretação, subjetividade e discricionariedade, aplique a um ato, realizado pelo contribuinte, norma tributária que prevê tributação mais onerosa. O Fisco, a partir da análise de um ato, pode entender, sem ter como base critérios legais, que esse ato foi praticado com o objetivo de economia de tributos, e que, portanto,

²⁷⁹ Ibid. p. 216.

²⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 236.

deve ser desconsiderado, para que norma mais gravosa seja aplicada. Assim, a norma antielisiva, além de representar a tributação por analogia, consiste em evidente violação dos princípios da legalidade tributária, da tipicidade e da segurança jurídica.

A interpretação econômica se atém ao conteúdo econômico do negócio jurídico. Confere margem de discricionariedade e subjetividade ao Fisco, no sentido de afastar ou aplicar determinada norma jurídica que considerar cabível ao caso concreto. Representa desta forma, verdadeira tributação por analogia, vedada pelo artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional, vez que o fato gerador da obrigação tributária seria estabelecido pelo Fisco, e não pela lei.

Assim, a interpretação econômica não é passível de aplicação no ordenamento jurídico brasileiro, pois consiste em evidente violação ao princípio da legalidade tributária. O artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, não trata, portanto, da interpretação econômica. A norma geral antielisiva se concentra na forma jurídica adotada pelos particulares na celebração de um negócio jurídico, enquanto a interpretação econômica visa o conteúdo econômico do negócio. Apesar de ambas estabelecerem a tributação por analogia, não se confundem, pois se baseiam em premissas distintas para determinar a aplicação de uma norma jurídica.

O artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, na realidade, trata da desconsideração de atos dissimulados, se referindo à simulação, tanto absoluta quanto relativa. Este dispositivo, portanto, se refere à prática da economia de tributos através de atos ilícitos, que são a simulação, o dolo e a fraude, configurando uma norma anti-evasão, que é aquela voltada para o combate da economia ilícita de tributos. Como o artigo 149, inciso VII, Código Tributário Nacional, já dispõe de todos os instrumentos para o tratamento legal da simulação, nesse sentido o artigo 116, Código Tributário Nacional, nada acrescentou.

Em síntese, uma norma geral antielisiva não é aplicável no ordenamento tributário nacional. Tal norma colide com os princípios da legalidade tributária, da tipicidade e da segurança jurídica, que não podem ser afastados, suprimidos. O argumento de que a norma geral antielisiva representa a efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia deve ser rechaçado, vez que esses princípios consistem em limitações ao poder de tributar, e não em fundamentação para tal.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 5. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Normas antielisão e ruptura do estado de direito. In: CARVALHO, Fábio Junqueira de. (Coord.); MURGEL, Maria Inês. (Coord.). *(Mini) Reforma tributária: reflexões sobre a lei n. 10637/2002 (antiga MP 66)*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. *Constituição Federal da República Federativa do Brasil*. 12. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

_____. *Código Civil*. 58. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Código Tributário Nacional*. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Lei Complementar n.º 104 de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 11 de jan. de 2001. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>. Acesso em 15 de set. de 2007.

CARVALHO, Fábio Junqueira; 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.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

CASTRO, Aldemário Araújo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. In: CARVALHO, Fábio Junqueira de (Coord.); MURGEL, Maria Inês (Coord.). *(Mini) Reforma tributária: reflexões sobre a lei n. 01637/2002 (antiga MP 66)*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar nº 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.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à ciência do direito*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 140.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1.

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.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986.

_____. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*, volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editora LTDA, 2007.

_____. *Planejamento tributário e crime fiscal na atividade do contabilista*. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 16 de mar. de 2008.

_____. *A norma antielisão e outras alterações no CTN*. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 17 de set. de 2007.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. 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 lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

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.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. Considerações sobre norma antielisão no Reino Unido. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário e a lei complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a lei complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 21. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. v. I.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. A elisão tributária e a lei complementar nº 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROLIM, João Dácio. 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.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva. In: CARVALHO, Fábio Junqueira de (Coord.); MURGEL, Maria Inês (Coord.). *(Mini) Reforma tributária: reflexões sobre a lei n. 10637/2002 (antiga MP 66)*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*. 32. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Presunções e ficções no direito tributário e no direito penal tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões atuais do direito tributário*. 5. vol. São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____ et al. *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

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.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.