

## A NORMA ANTELISÃO E SEUS EFEITOS – ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN

André Luiz Carvalho Estrella\*

*SUMÁRIO: I – Introdução; II – Da elisão e evasão fiscal; III – Dos princípios constitucionais; III.1 – Legalidade tributária e tipicidade fechada; III.2 – Capacidade contributiva; III.3 – Liberdade e solidariedade; III.4 – Princípios em colisão e a ponderação de interesses como forma de solucionar o conflito; IV – Teorias que permitem o aumento da arrecadação; IV.1 – A Interpretação econômica do direito tributário e o uso da analogia; IV.2 – Teoria do abuso de forma; IV.3 – Teoria do abuso de direito; V – Simulação e dissimulação; VI – O direito comparado e seus modelos de norma antielisão; VII – O modelo brasileiro de antielisão – Lei Complementar nº 104/2001 que criou o parágrafo único no artigo 116 do CTN; VII.1 – O alcance da norma antielisão discutido pela doutrina brasileira e o critério de interpretação a ser adotado; VII.2 – O ato de descon sideração. Procedimento administrativo e o devido processo legal. Controle do ato – antes ou concomitante ao ato de infração. Competência para julgamento – órgão singular ou coletivo. Efeitos do ato – ex tunc ou ex nunc. Validade do negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Artigo 116, parágrafo único – norma dependente de integração – lei de cada ente federativo; VIII – A administração tributária e a política fiscal – seus efeitos na economia do país; IX – Conclusão.*

### I – INTRODUÇÃO

Em 10 janeiro de 2001, foi publicada a Lei Complementar nº 104, alterando o Código Tributário Nacional em vários dispositivos, dentre eles o artigo 116, criando no Ordenamento Tributário Nacional a chamada norma antielisiva geral. Tal dispositivo vem gerando enormes controvérsias na doutrina e algumas especulações sobre o implemento definitivo da interpretação econômica do fato gerador no direito tributário brasileiro. Em face do novel instituto, é mister um passeio pelos princípios constitucionais informadores da tributação, pelo significado e alcance das expressões **evasão** e **elisão tributária**, assim como uma breve abordagem da experiência antielisiva no direito comparado. De sorte que a reflexão sobre o tema é o resultado esperado desse envolvimento contínuo nos debates sobre o direito tributário, o que é sempre motivador ao aperfeiçoamento do Direito, como Ciência.

\* Ex-Fiscal de Tributos do Estado de Minas Gerais. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Constitucional. Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Advogado.

## II – DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Muito já se discutiu na doutrina a respeito do momento de ocorrência da elisão e sua licitude. Há um elemento tributário de vital importância onde se apóiam esses conceitos, o fato gerador. Na abalizada voz do professor Ricardo Lobo Torres, é a circunstância da vida – representada por um fato, ato ou situação jurídica – que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária<sup>1</sup>. Caracteriza-o, também, Amílcar Araújo Falcão<sup>2</sup> como um fato econômico ao qual o direito empresta relevo jurídico. De fato, verificaremos adiante que a ocorrência do fato gerador funcionará como o divisor de águas na conceituação da elisão e da fraude fiscal.

Primeiramente, em relação ao momento de ocorrência da elisão, filiamo-nos à melhor doutrina que adota o critério segundo o qual se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados *antes* da ocorrência do fato gerador, estaremos diante da evasão e elisão fiscal. Por outro lado, se forem praticados *depois* da ocorrência do fato gerador, estaremos diante da fraude fiscal<sup>3</sup>. Assim, também, Ricardo Lobo Torres, preconizando que a evasão e a elisão precedem a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. Já a sonegação e a fraude dão-se após a ocorrência daquele fato e são sempre ilícitas<sup>4</sup>. Portanto, temos que a *evasão*<sup>5</sup> é a economia de imposto que visa a evitar *in concreto* a prática de ato, fato ou situação jurídica prevista *in abstracto* na norma jurídica como fato gerador e a *elisão* é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei<sup>6</sup>.

A antielisão afirma sua importância, porque busca alcançar significativa capacidade econômica que se encontrava fora do campo de incidência fiscal, além de ser excelente medida de redução do *déficit fiscal* brasileiro.

Em segunda análise, quanto à licitude da elisão, é que surgem as divergências, especialmente agora com a publicação da LC nº 104/2001. Antes do surgimento da norma antielisiva do CTN, havia aqueles que defendiam a licitude da elisão calcada na interpretação sistemática e no primado dos conceitos de direito civil, invocando o disposto no artigo 110 do CTN. Tal doutrina tem o positivismo como seu norte verdadeiro. Segundo a *jurisprudência dos conceitos*<sup>7</sup>, uma definição, qualquer que

seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o Direito, pois os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico. Assim, expressões como sociedade, mútuo, locação, compra e venda têm dentro do direito tributário o mesmo significado e alcance que possuem no outro ramo do direito, onde originalmente entraram no mundo jurídico<sup>8</sup>. Dão primazia ao valor segurança jurídica e ao princípio da tipicidade fechada.

Uma segunda corrente, fundada na *jurisprudência dos interesses*<sup>9</sup>, tem, no direito alemão, o professor Enno Becker como seu principal adepto e, no direito brasileiro, Amílcar Araújo Falcão como seu leal representante. Advogam a *ilicitude* da elisão com base na interpretação econômica do fato gerador, invocando o disposto no artigo 109 do CTN. Defendem que a lei tributária interpretada funcionalmente deve levar em conta (a) a consistência econômica do fato gerador; (b) a normalidade e a forma dos meios empregados e (c) a finalidade ou função que o tributo instituído vai desempenhar. Assim, não se deveria considerar, na referência feita pela lei tributária a um negócio jurídico regulado pelo direito privado, a *forma jurídica* por ele revestida, mas sim seu conteúdo econômico<sup>10</sup>. O que nos autoriza inferir que a lei tributária busca a relação econômica subjacente, porque tal relação indica significativa capacidade econômica do contribuinte. Na verdade, o que importa é a realidade econômica do fato. O fato econômico prevalece sobre a forma jurídica. Quando a lei tributária fizer menção à compra e venda, por exemplo, visa ao conteúdo econômico desse negócio, e não à forma jurídica pela qual o ato se exteriorize<sup>11</sup>. Deve-se privilegiar o fundo econômico do ato em detrimento da forma jurídica adotada. Dão primazia ao valor justiça e ao princípio da capacidade contributiva.

Com o surgimento da norma antielisiva no ordenamento brasileiro, que acompanha a direção tomada pelo direito comparado, de combater o *déficit fiscal*, uma terceira corrente caminha para a solução de constitucionalidade da norma, a *jurisprudência dos valores*<sup>12</sup>. Essa doutrina reconhece a tensão entre os princípios constitucionais e defende o seu equilíbrio. Há um conflito entre princípios constitucionais (de um lado, a legalidade tributária fechada e de outro, a capacidade

pretendem a interpretação unívoca dos conceitos jurídicos, defendem a unidade fechada da ordem jurídica, recusam a autonomia do Direito Tributário frente ao Direito Privado e cultivam os métodos lógicos sistemáticos e literais, prescreve TORRES, Ricardo. Curso... p. 125.

8 BECKER, Alfredo Augusto. *Ob. cit.*, p. 122.

9 São as teorias reducionistas, que, influenciadas pelo positivismo sociológico, traduzem-se na interpretação econômica e na funcionalista; defendem a autonomia do Direito Tributário frente ao Direito Privado, pregam a separação entre o Direito e outros fenômenos sociais e cultivam o método teleológico, enuncia TORRES, Ricardo. *Curso...*, p. 125.

10 AMARO, Luciano. *Ob. cit.*, p. 213.

11 FALCÃO, Amílcar Araújo, *apud* AMARO, Luciano. *Ob. cit.*, p. 214.

12 É a atual teoria de interpretação do direito tributário que procura superar o ranço ideológico e o maniqueísmo do formalismo e do sociologismo, abrindo-se para o pluralismo e a interdisciplinariedade, assevera TORRES, Ricardo. *Curso...*, p. 125.

1 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro, Renovar, 1997, p. 205.

2 Veremos mais adiante que esse autor defendeu a interpretação econômica do direito tributário; isso explica o seu conceito de fato gerador, *apud* AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 214.

3 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, Lejus, 1998, p. 138.

4 TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. cit.*, p. 208.

5 Importante trazer à colação a divisão clássica do professor Sampaio Dória, que classifica a evasão em omissiva e comissiva. A primeira se subdivide em própria e imprópria. A segunda, em lícita (economia de imposto ou elisão) e ilícita (fraude, sonegação e conluio).

6 TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. cit.* p. 208.

7 São as teorias conceptualistas, que abrangem as doutrinas normativistas e do positivismo legal;

contributiva). Constrói o raciocínio jurídico usando a técnica da ponderação de valores<sup>13</sup> na solução do impasse. Na esteira da melhor jurisprudência do STF, essa doutrina afigura-se como a que melhor apresenta resultados positivos para o contribuinte e para o fisco, pois não sacrifica por inteiro nenhum dos valores assegurados pelos princípios. Adota-se uma posição mais equilibrada, sem dar margens a distorções. O que, em última análise, busca a paz e a harmonia no Direito. Posicionamento, este, que adotamos.

### III – DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

É cediça a funcionalidade dos princípios. Como diz Trabucchi, eles assumem a tríplice dimensão fundamentadora, interpretativa e supletória em relação às demais fontes<sup>14</sup>. Neste ponto, Norberto Bobbio acrescenta mais uma função, a limitativa. O emprego dos princípios na solução de conflitos sistemáticos vem ao encontro da hermenêutica contemporânea na idade do pós-positivismo. No paiol de princípios, sempre os intérpretes se socorrem. Esta busca é o ponto central na aplicação do Direito.

Os princípios informam todo o sistema jurídico. Eles são normas e as normas compreendem as regras e os princípios. As regras, segundo o mestre de Harvard, Dworkin, são aplicáveis à maneira do tudo ou nada<sup>15</sup>. Enquanto os princípios, além de atuarem normativamente, podem ser relevantes, em caso de conflito, para um determinado problema legal, mas não estipulam uma solução particular<sup>16</sup>. Na feliz síntese do professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto, os *princípios* são abstrações de segundo grau, normas de normas, em que se busca exprimir proposições comuns a um determinado sistema de leis<sup>17</sup>. Eles dispõem de maior grau de abstração e menor densidade normativa. Como enunciados genéricos que são, estão a meio passo entre os valores e as normas na escala da concretização do Direito e com eles não se confundem, assim observa com muita acuidade o professor Ricardo Lobo Torres<sup>18</sup>.

Como principal característica, são funcionais. Cimentam a unidade do Ordenamento, indicam o conteúdo de direito de determinado tempo e lugar, fixando, assim, os *standards* de justiça<sup>19</sup>. As disposições principiológicas sintetizam a idéia de direito e justiça vigentes no momento social, por refletirem diretamente os valores

13 o que será mais adiante detalhado.

14 Apud BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo, Malheiros, p. 255.

15 DWORKIN, apud BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 253.

16 DWORKIN, apud BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 254.

17 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 61.

18 TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. cit.*, p. 79.

19 CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*, São Paulo, RT, 1995, p. 35.

escolhidos pela sociedade no texto constitucional. Desta sorte, dirigem-se aos Poderes de Estado, condicionando-os na aplicação e interpretação das normas<sup>20</sup>.

Os princípios laboram como a principal ferramenta na solução de distúrbios sistemáticos, que de vez em vez assolam o Ordenamento Jurídico. A visão formalista do passado cede a uma visão substancial na análise do Direito. O conteúdo demonstra sua força. Os intérpretes mais arraigados à visão formalista estão se curvando perante a eficácia jurídica insofismável dos princípios. A fase do pós-positivismo<sup>21</sup> inaugura uma nova concepção sobre a eficácia e importância dos princípios. A normatividade dos princípios<sup>22</sup>, cada vez mais acentuada pela sua positividade em texto constitucional, traduz uma eficácia vinculativa e obrigatória sobre comportamentos públicos ou privados, bem como sobre a interpretação e a aplicação de outras normas<sup>23</sup>. Passamos a linha divisória da ordem jusprivatista (os princípios estavam insertos nos Códigos) para a ordem juspublicística (inserção no texto Constitucional)<sup>24</sup>. Este é o elemento fundamental na abordagem da norma antielisão geral, a troca de lente.

#### III.1 – Legalidade tributária e tipicidade fechada

A corrente positivista, Alfredo Augusto Becker, Antônio Roberto Sampaio Dória, Alberto Xavier, Luciano Amaro, César Guimarães, entre outros tributaristas brasileiros, defende irrefutavelmente a reserva absoluta de lei formal na definição em abstrato de todos os elementos necessários à tributação. Isto possibilita, de uma forma segura e confiável, a identificação de quem está sujeito ao pagamento do tributo, qual o seu montante, e principalmente, se o sujeito praticou, *in concreto*, o fato previsto, *in abstracto*, na norma. Assim, a lei deve conter, em si mesma, todos os elementos de decisão no caso concreto, de forma que a decisão concreta seja

20 Não custa assinalar a consagrada definição dos princípios pelo Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, em seu Curso de Direito Administrativo, p. 450, que, pela extensão e profundidade do conceito, sempre é citada pela maioria dos doutrinadores pátrios. “Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico...”.

21 SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2000, p. 41. Pela clareza e profundidade da obra, recomendamos a leitura do que há de melhor na literatura constitucional carioca.

22 Os princípios têm normatividade? Para essa indagação houve resposta, em 1952, por Crisafulli, que já atribua ao princípio a qualidade de norma como determinante de uma ou de muitas outras normas subordinadas, assim como Norberto Bobbio na sua conhecida obra *Teoria do Ordenamento Jurídico*, apud ESPÍNDOLA, Ruy Samuel, *Conceitos de Princípios Constitucionais*, São Paulo, RT, 1998, p. 56, fazendo menção, ainda, a Paulo Bonavides.

23 ESPÍNDOLA, Ruy Samuel, *ob. cit.*, p. 55.

24 Tendo em vista a riqueza de elementos e conceitos, recomendamos a esmerada obra de ESPÍNDOLA, Ruy Samuel, *ob. cit.*

imediatamente dedutível da lei, sem valoração pessoal do órgão de aplicação da lei<sup>25</sup>, o que decorre do artigo 150, inciso I, da CF 88.

Ora vejamos, toda conduta da Administração Tributária e os critérios objetivos na identificação do sujeito passivo, o valor do montante apurado e as penalidades cabíveis devem ser tipificados de forma fechada na lei. É ela que deverá descrever as hipóteses de incidência. Não deixa brechas ao aplicador da lei, especialmente a Administração Pública, para uma interpretação extensiva, e mais, para o uso da analogia. Essa tipicidade é endereçada ao legislador e ao aplicador da lei, devendo o parlamentar, ao formular a lei, definir de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação do tributo<sup>26</sup>.

Esse é o conceito tradicional, juspositivista, do princípio da legalidade tributária. Arraiado ao valor segurança jurídica, do qual deriva diretamente, é destinado à garantia dos direitos fundamentais do cidadão e dos contribuintes. Deve, portanto, permear toda a atividade da Administração, no que tange à tributação, não permitindo que surjam situações de incerteza e dúvidas em seu agir, argumentam os defensores desta corrente.

Por outro lado, sob o pálio de uma concepção que relativiza a reserva absoluta de lei, à luz do pós-positivismo (ligado à hegemonia axiológico-normativa dos princípios), informa uma segunda corrente que, diante da elasticidade dos tipos tributários (ex., empresa, empresário), a legalidade não é um princípio absoluto e fechado. Neste passo, altera-se o alcance e significado do princípio da legalidade tributária, tornando-o aberto à interpretação e à complementação judicial, tendo em vista que o direito tributário se utiliza de cláusulas gerais e de princípios indeterminados, impedindo, desta sorte, o fechamento total de seus conceitos<sup>27</sup>. O que diverge da linha positivista, presa ao conceito cerrado da tipicidade tributária, pela qual desautoriza essa dilatação na interpretação da lei tributária, *ex. gr.*, a interpretação econômica.

### III.2 – Capacidade contributiva

Originariamente formulada por Adam Smith, no contexto do liberalismo, a tributação deveria incidir na medida da exteriorização da capacidade econômica do cidadão, que custearia as necessidades da sociedade, permitindo seu progressivo desenvolvimento econômico.

25 XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, RT, 1978, pp. 37/38.

26 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 111.

27 TORRES, Ricardo Lobo, *ob. cit.*, p. 95.

Intimamente ligada ao valor justiça, expressa a idéia de que cada um deve contribuir para o custeio do todo de acordo com suas possibilidades econômicas. Em outras palavras, o ônus tributário deve ser igualmente distribuído, ajustado à capacidade econômica dos cidadãos, na medida em que se desiguam. Nas palavras de Héctor Villegas, a capacidade contributiva é o limite material quanto ao conteúdo da norma tributária garantindo sua justiça e razoabilidade<sup>28</sup>.

Essa distribuição igualitária do ônus permitiria a concretização da justiça distributiva, balizada pela idéia de igualdade. O escalonamento da tributação far-se-ia de forma que começasse além do mínimo necessário à existência humana digna e terminasse aquém do limite destruidor da propriedade. Dessa maneira, a igualdade que permeia tanto a capacidade contributiva quanto a legalidade tributária adequaria a sobrevivência pacífica e vitalizante da justiça fiscal com a segurança jurídica.

Para concretizar a capacidade contributiva, o legislador dispõe de sub-princípios que operacionalizam a tributação. São eles: a) *progressividade*, informa que tanto maior a base de cálculo maior será a alíquota; b) *proporcionalidade*, que mantém o valor da alíquota, variando a base de cálculo; c) *personalização*, previsto no artigo 145 da CF 88, jungido às condições pessoais do contribuinte; d) *seletividade*, segundo o qual o tributo incide na razão inversa da essencialidade do tributo e e) *neutralidade*, isto é, que a incidência dos tributos para carrear recursos ao erário não gere distorções na formação de preços privados<sup>29</sup>.

Sendo um dos vetores da tributação, o princípio da capacidade contributiva é capaz de efetivar a justiça fiscal. No entanto, seu endereçamento é ao Poder Legislativo. Este detém a função constitucional própria de elaboração das normas tributárias, graduando na regra de incidência o índice de capacidade contributiva de cada cidadão, apto a concretizar o justo fiscal. Forçoso observar que tal princípio não autoriza o Judiciário e, muito menos, a administração fiscal, a realizar no caso concreto a justiça fiscal. Essa função, repita-se, é do órgão legiferante.

### III.3 – Liberdade e solidariedade

O princípio da capacidade contributiva, visto de uma forma isolada no Ordenamento, poderia autorizar o fisco a tributar toda e qualquer capacidade econômica demonstrada pelo contribuinte, ainda que não estabelecida na hipótese de incidência de maneira direta.

No entanto, deve-se colocar limites ao fisco. A positivação de garantias, no artigo 145, § 1º, da CF 88, respeitando os direitos individuais do contribuinte, revela

28 Apud DE OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, Rio de Janeiro, Renovar, 1998, p. 17.

29 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 336. Ainda, citando o professor Rubens Gomes de Souza, este observa: "... temos de nos guardar da falácia de que existem impostos neutros, ou seja, impostos que geram receita sem produzir outros efeitos econômicos paralelos".

as limitações ao poder de tributar. O rol exemplificativo de direitos fundamentais plasmados na Constituição impõe um *limite objetivo*, no sentido de proibir as ingerências do Poder Público na esfera individual e um *limite subjetivo*, positivo e negativo, onde o primeiro autoriza o exercício positivo dos direitos fundamentais pelo cidadão e o segundo implica em exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos<sup>30</sup>. De um lado, portanto, a capacidade contributiva, a igualdade, a justiça fiscal e de outro, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a liberdade privada.

Segundo o que consta, o artigo 170 e o artigo 1º, inciso IV, da Constituição Federal preconizam que a Ordem Econômica é fundada na livre iniciativa, conforme os ditames da justiça social, observados os princípios da propriedade privada e da livre concorrência, entre outros.

A interpretação sistemática que se faz do texto constitucional autoriza-nos inferir que a economia brasileira adota o modelo de produção capitalista na obtenção de bens e produtos. Por conseguinte, assegura ao cidadão a liberdade de escolha e constituição de sua atividade, observadas as limitações legais e constitucionais, que impõem iguais oportunidades de acesso ao trabalho e uma leal competição dentro do mercado.

Tendo em vista o conteúdo programático do artigo 3º, inciso I, da CF 88, visando à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, pergunta-se: afigura-se correto dizer que o justo fiscal é tributar todas as situações econômicas demonstradas pelo contribuinte, ainda que lícitas, mas não previstas expressamente nas hipóteses de incidência, sob o argumento do princípio da capacidade contributiva? Afigura-se correto, ainda, dizer que o justo fiscal autoriza o fisco a intervir na liberdade de gerenciamento da atividade empresarial?<sup>31</sup>

Assim, a aplicação da norma antielisiva geral acaba gerando um conflito. De um lado, a legalidade tributária e a liberdade privada, calcadas no valor segurança jurídica, protegendo o contribuinte das investidas do fisco na busca de seu patrimônio e, de outro, a capacidade contributiva, fundada no valor justiça, autorizando o fisco a identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, como prescreve o artigo 145, § 1º, da CF 88. Não nos resta outra alternativa, senão recorreremos ao princípio da unidade hierárquico-normativa e à técnica da ponderação de valores, na busca de compor esses pontos de tensão principiológica, avaliando a constitucionalidade do dispositivo antielisivivo.

30 CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional*, Coimbra, Almedina, p. 541.

31 Vários tributaristas defendem que o planejamento tributário para economizar tributos inclui-se como uma das metas da administração empresarial que deseja viabilizar o crescimento sustentado das empresas.

### III.4 – Princípios em colisão e a ponderação de interesses como forma de solucionar o conflito

Uma diretriz fundamental quando se estuda uma ciência é que ela comporta uma pluralidade de minissistemas, que se entrelaçam a todo instante em perfeita harmonia. A ciência do Direito não poderia ser diferente. Para *Kant*, sistema é a unidade sob uma idéia de conhecimentos variados ou um conjunto de conhecimentos ordenados segundo princípios<sup>32</sup>. Portanto, o ordenamento jurídico, sistema que é, possui dois atributos para seu funcionamento em harmonia. São a unidade e a ordenação.

Por definição, a lógica da ordem jurídica passa pela existência de uma multiplicidade de normas, conexas entre si, orientadas por princípios e seus valores fundantes. A convivência deve ser em equilíbrio, mesmo em situações conflituosas. A amálgama desse conflito é o *princípio da Unidade da Ordem Jurídica*. Este vetor de interpretação decorre do sistema constitucional e irradia seus efeitos sobre todas as normas infraconstitucionais, especialmente a norma antielisiva. É citado, na Alemanha, como o mais importante princípio de interpretação, em seu sentido lógico<sup>33</sup>.

Neste passo, o *princípio da Unidade* obriga o intérprete a considerar a Constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar<sup>34</sup>. Sua função principal é a otimização das normas, na medida em que se tem de produzir um equilíbrio, sem jamais negar por completo a eficácia de qualquer norma. Aplica-se por decorrência lógica à norma antielisiva.

O Direito, constatando essa realidade, classifica esses pontos de tensão em categoria própria, denominando-os de antinomias. Essas ocorrem quando o conflito surge entre *normas-regras*<sup>35</sup> antagônicas. Como observa Tércio Sampaio Ferraz Jr., a antinomia jurídica é a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias, emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, que colocam o sujeito numa situação insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros do ordenamento dado<sup>36</sup>.

32 Apud CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Lisboa, Fundação Calouste, p. 10.

33 Apud SARMENTO, Daniel. *Ob. cit.*, p. 11. Entendimento firmado pela Corte Constitucional Alemã. BverfGE.

34 CANOTILHO, J.J. Gomes. *Ob. cit.* p. 232.

35 Regras são normas que, sempre, só podem ser cumpridas ou não cumpridas. Se uma regra vale, é ordenado fazer exatamente aquilo que ela pede, não mais e não menos. Regras contêm, com isso, determinações no quadro do fático e juridicamente possível. Elas são, portanto, *mandamentos definitivos*. A forma de aplicação de regras não é a ponderação, senão a subsunção, in ALEXY, Robert. "Colisão de Direitos Fundamentais e Realização de Direitos Fundamentais no Estado de Direito Democrático." Tradução de Luis Afonso Heck, RDA 217, p. 75.

36 Apud DINIZ, Maria Helena. *Conflito de Normas*, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 19.

Tradicionalmente, o conflito de *regras* se desenrola na dimensão da validade e por isso é resolvido pela aplicação hermenêutica dos critérios hierárquico (*lex superior derogat inferiori*), cronológico (*lex posterior derogat priori*) e da especialidade (*lex specialis derogat generali*).

No entanto, a colisão de *princípios*<sup>37</sup> é resolvida pela técnica da ponderação de valores, pois transcorre na dimensão do peso, isto é, do valor. O professor Luís Roberto Barroso, com seu curial brilhantismo, entende tratar-se de uma linha de raciocínio que procura identificar o bem jurídico tutelado por cada uma delas (normas), associá-lo a determinado valor, isto é, ao princípio constitucional ao qual se reconduz, para, então, traçar o âmbito de incidência de cada norma, sempre tendo como referência máxima as decisões fundamentais do constituinte<sup>38</sup>.

Essa técnica torna-se mister quando, de fato, estiver caracterizada a colisão entre, pelo menos, dois princípios constitucionais incidentes sobre um caso concreto (em pauta, na aplicação da norma antielisão, os princípios da legalidade e da liberdade conflitam com o princípio da capacidade contributiva).

Os princípios da legalidade e da liberdade privada tutelam o *valor* segurança jurídica e o *interesse* privado da liberdade empresarial, da livre iniciativa, da liberdade de trabalho e da busca do lucro econômico, inseridos que estamos no modo de produção capitalista.

Já o princípio da capacidade contributiva tutela o *valor* justiça e o *interesse* público de arrecadar receitas para fazer frente às diversas necessidades sociais, as quais compete privativamente ao Estado supri-las. A diminuição do *déficit fiscal* e a tentativa de reduzir as desigualdades sociais, que aparecem mundialmente nas manifestações populares, consubstanciam exigências da moderna sociedade a serem atendidas por qualquer governo democrático.

Cabe salientar que o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado não se mostra apto a solucionar o caso, pois esse princípio ainda está preso à visão do Estado Patrimonialista, onde tudo provê. Essa idéia de que o Estado deve prover a sociedade de todos os bens e serviços engessa a economia de um país, principalmente a do tamanho do Brasil. Sua intervenção deve ser pontual, naquelas situações onde a sociedade não possua condições para investir e, também, onde não haja interesse econômico viável ao setor privado. O crescimento sustentável passa necessariamente por uma retirada paulatina da forte presença do Estado no mercado de oferta de bens e produtos. Seu papel deve ser o de regulador das forças de mercado, de modo a não permitir o aniquilamento de setores da economia por

37 Princípios são normas que ordenam que algo seja realizado em uma medida tão ampla quanto possível relativamente a possibilidades fáticas ou jurídicas. Princípios são, portanto, *mandamentos de otimização*. Como tais, eles podem ser preenchidos em graus diferentes. A medida ordenada do cumprimento depende não só das possibilidades fáticas, senão também das jurídicas, in ALEXY, Robert. *Ob. cit.*, p. 75.

38 BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 185.

empresas de capital externo, que praticam o processo de *dumping* nos preços, e nem o de permitir que empresas nacionais concorram deslealmente com suas rivais.

De mais a mais, o caso concreto de antielisão demandará a técnica da ponderação de interesses a ser realizada pelo intérprete da lei, especialmente o Judiciário, no caso de lesão ou ameaça a direito.

Desta sorte, para solucionar o conflito, deverá o juiz aplicar o *princípio da proporcionalidade*<sup>39</sup> na sua tríplice dimensão: a) *adequação*, a restrição a cada um dos interesses deve ser idônea para garantir a sobrevivência do outro; b) *necessidade*, tal restrição deve ser a menor possível para a proteção do interesse contraposto e c) *proporcionalidade estrita*, o benefício logrado com a restrição a um interesse tem de compensar o grau de sacrifício imposto ao interesse antagonístico<sup>40</sup>.

Na terceira dimensão do princípio da proporcionalidade, a *proporcionalidade estrita*, devemos, ainda, aplicar o raciocínio baseado na *Lei de Ponderação*<sup>41</sup>, ordenando que quanto mais intensa for a intervenção em um direito tanto mais graves devem ser as razões que a justificam. Para isso, é necessário passar por três fases: 1) determinar a intensidade da intervenção; 2) determinar as razões que a justificam; 3) ponderação estrita, por meio de atribuição de pesos específicos aos interesses em jogo<sup>42</sup>. Neste caso, a restrição imposta a um interesse deve ser a mínima possível para que seja indispensável à sua convivência com o outro, de forma a que nenhum deles desapareça por completo. Se isso acontecer, não haverá ponderação de interesses, e sim, *preponderância de interesses*, pois o pressuposto dessa técnica é a convivência harmônica dos interesses. Logo, os dois interesses sobrevivem juntos, lado a lado. Na verdade, há um acordo de interesses, onde cada um cede espaço ao outro, sem sacrifícios por inteiro de nenhum deles.

Em face dessas considerações, podemos perguntar: é certo afirmar que a utilização de meios lícitos, no planejamento tributário, com a finalidade exclusiva de redução da carga tributária, é causa que justifique a intervenção do Estado na liberdade empresarial?

39 Para um estudo mais aprofundado desse tema, recomendamos a belíssima obra de BARROS, Suzana de Toledo. "O princípio da Proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais." Brasília. Brasília Jurídica. 1996.

40 SARMENTO, Daniel. *Ob. cit.*, p. 104.

41 ALEXY, Robert. *Ob. cit.*, p. 78.

42 A atribuição de peso específico torna-se tarefa árdua, já que interesses e valores não possuem uma escala de grandeza, onde haja uma hierarquia. São grandezas quantitativamente imensuráveis. O que se contorna pelo uso da lógica do razoável, de Luís Recaséns Siches, que a definiu: *La lógica de lo humano o de lo razonable es una razón impregnada de puntos de vista estimativos, de critérios de valorización, de pautas axiológicas, que además lleva a sus espaldas como alleccionamiento las enseñanzas recibidas de la experiencia...* apud SARMENTO, Daniel. *ob. cit.* p. 106. Assim, também, o professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto ensina-nos que interesses e razões são dados apenas experimentalmente referenciáveis, sujeitos a avaliações subjetivas, exigindo, não uma lógica para conhecer, mas uma lógica para decidir. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Legitimidade e discricionariedade*, Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 55.

Em abstrato, não há elementos para essa resposta. Somente no caso concreto poderemos averiguar mediante uma ponderação equilibrada. Esse é o ponto central da discussão. De acordo com nosso ordenamento, há espaço para aplicação da norma antielisiva, nos moldes aqui apresentados. Dentro das interpretações possíveis, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem fazendo uso da técnica alemã da interpretação conforme à Constituição, o que afirmará a constitucionalidade da norma antielisiva. Contudo, fora de dúvidas é que a intervenção do fisco, autorizada por lei antielisiva, na busca de potenciais econômicos, deve estar plenamente justificada. As razões da intervenção precisam ser claras. A relação fisco e contribuinte deve ser transparente.

#### IV – TEORIAS QUE PERMITEM UM AUMENTO DA ARRECADAÇÃO

##### IV.1 – A interpretação econômica do direito tributário e o uso da analogia

Teoria divulgada a partir da Alemanha, por Enno Becker, teve sua origem no artigo 4º do Ordenamento Tributário Alemão, de 31.12.1919, que assim fixava: “Artigo 4º – Na interpretação das leis fiscais deve-se levar em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias.”<sup>43</sup>. Denominada, também, de teoria da consideração econômica ou da preponderância do conteúdo econômico dos fatos, tem por finalidade buscar o significado econômico das leis tributárias com base no princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Em outras palavras, a interpretação econômica é o instrumento de aplicação do princípio da igualdade, onde situações econômicas iguais devem ser tratadas de forma igual, independente da forma jurídica adotada na operação, visando a uma distribuição uniforme dos encargos sociais<sup>44</sup>.

Apoiando-se no artigo 109 do CTN, esta teoria quer autorizar o intérprete a tributar igualmente duas situações jurídicas distintas, que demonstrem o mesmo resultado econômico, mas que somente a primeira tem seu fato gerador expressamente previsto em lei. Vale dizer, se o FATO A (*ex. gr.*, transmissão gratuita de bens ou direitos) previsto em lei como fato gerador de determinado tributo, demonstra capacidade econômica, então o FATO B, não previsto em lei como fato gerador desse tributo, mas que revela igual capacidade econômica deve ser igualmente tributado. A bem da verdade, para essa teoria o que interessa é o substrato econômico do fato e não a forma jurídica adotada (*nomen iuris*). Essa teoria utiliza como critério de tributação a igualdade de conteúdo econômico demonstrado na operação, não importando qual a forma jurídica usada para realizar o negócio.

43 Como bem observa o professor Bernardo Ribeiro de Moraes, esse dispositivo surgiu no Código Tributário Alemão como uma reação aos tribunais fiscais que prefixaram a base da imposição em elementos de direito civil, in MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*, Vol. II, 2ª edição, Ed. Forense, p. 211.

44 ROTHMANN, Gerd Willi, *apud* AMARO, Luciano. *Ob. cit.*, p. 214.

Por exemplo. Caso hipotético. O FATO A tem como fato gerador a transmissão gratuita de bens, utilizando o instituto da *doação* para operacionalizar o negócio. O FATO B exterioriza, também, uma transmissão gratuita de bens, mas não tem expressa previsão legal de seu fato gerador. Os dois fatos apresentam igual capacidade econômica, porém o último fato se utiliza de instituto diverso para realizar a operação. O FATO A é uma doação e o FATO B é uma renúncia de herança em favor de herdeiro. Pela interpretação econômica, sem lei que permita, o intérprete está autorizado a tributar as duas situações jurídicas, pois o conteúdo econômico da operação é o mesmo, revelando igual capacidade contributiva. Assim, o intérprete estaria dando igual tratamento fiscal a situações de igual conteúdo econômico, sem possuir, no entanto, qualquer lei tributária que o autorizasse. Estaria, na verdade, tributando por analogia<sup>45</sup>.

Neste exemplo, a tributação torna-se permitida com a previsão na lei dos efeitos tributários a que faz menção o artigo 109 do CTN. Tais efeitos são descritos na Lei nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, artigo 1º, § 1º, do Estado do Rio de Janeiro, onde expressamente são previstos<sup>46</sup>, convolvando o exemplo hipotético numa situação real.

A lei tributária, pois, deve conceder efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado que revelem o mesmo conteúdo econômico (exteriorizam a mesma capacidade contributiva) e não o intérprete.

##### IV.2 – Teoria do abuso de forma

Como desdobramento da interpretação econômica, a *teoria do abuso de forma* consiste em coibir o uso de uma forma jurídica “atípica” ou “não comum” para um negócio obrigando a utilização da forma “típica” ou “normal” para o mesmo negócio, que permitiria uma maior incidência fiscal (no sentido da arrecadação de receita).

A realização de negócios no mundo moderno, e principalmente globalizado, caracteriza-se fundamentalmente pela dinâmica dos movimentos. O empresário, norteado pela livre iniciativa, busca a todo momento empreender novos negócios. Os meios jurídicos, de que se utiliza o empresário, são os previstos em lei. Os autores tradicionais questionam: até que ponto pode a Administração Tributária considerar abusiva a forma jurídica adotada numa operação, se esse meio utilizado é perfeitamente autorizado em lei? Qual o critério lógico e objetivo para desconsiderar a forma “atípica” ou “não comum” e adotar-se a forma “típica” ou “mais comum” para o negócio?

45 Observa-se que, por este raciocínio, também estaria autorizada a concessão de benefícios fiscais por analogia. Como, por exemplo, subsídios, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão.

46 “Artigo 1º, § 1º, da Lei nº 1.427/89 – Para efeito deste artigo, considera-se doação qualquer ato ou fato não oneroso que importe ou se resolva em transmissão de bens ou direitos”.

Essa teoria coloca o direito numa camisa-de-força. O mundo empresarial, e aí insere-se também a Administração Pública, tem na dinâmica sua principal particularidade. Dizer o que é abusivo ou não, investe o intérprete de um subjetivismo sem medidas. Não se pode impor ao empresário a forma da compra e venda para transferir um imóvel à sociedade, incidindo imposto de transmissão, ao invés de fazer uso da incorporação de bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, não incidindo o imposto (artigo 156, § 2º, inciso I, da CF 88). Atitudes desse porte levam a um autoritarismo das formas, na medida em que manietam a livre iniciativa, fixando um regramento estanque e uniforme. O Estado Democrático de Direito não comporta teorias dessa magnitude, assim critica em tudo a doutrina clássica.

#### IV.3 – Teoria do abuso de direito

Outro desdobramento da interpretação econômica é a teoria do abuso de direito. Ela tem a nota de considerar ilícita a conduta do contribuinte que pretende exclusivamente a economia de imposto, fundamentando-se no uso imoral do Direito. O intérprete aplicaria uma regra moral própria, convertendo-a numa regra jurídica a incidir em cada caso. Para cada situação existirá uma regra moral específica. Seu campo de incidência é o plano da moral, o que rejeita o princípio da legalidade e o valor segurança jurídica. Há quem a defenda<sup>47</sup>, associando-a ao princípio da solidariedade, onde o Estado tem a prerrogativa de tributar e o indivíduo tem o dever de participar do custeio das despesas públicas.

A corrente doutrinária mais tradicional, jungida ao princípio da tipicidade fechada, não aceita esse argumento. Acredita que compete ao indivíduo, dentre várias alternativas lícitas oferecidas pelo ordenamento, optar qual o caminho lícito a tomar. Não se pode obrigar alguém a pagar mais tributos se há solução lícita dentro do ordenamento que o autorize a pagar menos tributos. O que existe é o dever de pagar tributos, o dever de custear as ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, o dever de contribuir para satisfazer as necessidades sociais, mas não o de pagar mais tributos sobre a mesma situação (como no caso da incorporação de bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, visto acima).

Essas teorias possuem o mesmo efeito da interpretação econômica, pois elas proporcionam ao intérprete desprezar a forma ou a realidade jurídica para considerar tão-somente o conteúdo econômico da operação.

#### V – SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO

São defeitos do negócio jurídico que objetivam burlar a lei ou prejudicar terceiros procurando alguma vantagem econômica. A primeira é a simulação

47 GRECCO, Marco Aurélio *apud* AMARO, Luciano. *Ob. cit.* p. 221.

absoluta e a segunda, a simulação relativa. Na verdade só se diferenciam na conceituação, principalmente na semântica, mas nos efeitos não se distinguem. Assim, *simulação* é uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado<sup>48</sup>. Vale dizer, quando há uma intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada (negócio simulado). *Simular* é fingir o que não é. Fazer de uma não verdade uma verdade. *Dissimular* é esconder o que é. Fazer de uma verdade uma não verdade.

Exemplificando. A e B desejam realizar a compra e venda de uma propriedade imóvel (esse é o negócio verdadeiro), pagando o mínimo de tributos. Pois bem, decidem constituir uma pessoa jurídica, onde A integraliza suas quotas com a propriedade e B integraliza suas quotas com dinheiro em espécie, correspondente ao valor da propriedade. Após certo tempo, decidem extinguir a pessoa jurídica, acertando-se que A ficará com o dinheiro em espécie e B com a propriedade. A compra e venda da propriedade é o negócio verdadeiro, enquanto a constituição da pessoa jurídica é o negócio simulado. Os efeitos jurídicos (reais) pretendidos pelas partes diferem dos efeitos típicos (aparentes) do negócio jurídico executado. O efeito real desejado é a compra e venda da propriedade e o efeito aparente é a constituição da sociedade. Convém lembrar que o artigo 36, parágrafo único, do CTN proíbe esse tipo de operação. Alguns doutrinadores compreendem esse dispositivo como uma norma antielisiva específica. Na verdade não o é. A hipótese comentada não demonstra uma elisão e sim, uma simulação, espécie ilícita de redução da carga tributária. Outro exemplo que podemos citar é o comodato mascarando uma locação, entre outros.

Para o direito tributário, estas situações são indicativas de capacidade econômica e apresentam vício na manifestação de vontade. Forçoso concluir que essas fórmulas *ilícitas* de não pagar ou pagar menos tributos já são tipificadas no artigo 149, VII, do CTN; assim, o fisco detém autorização para proceder ao lançamento de ofício nos casos de dolo, fraude, simulação ou falsidade, artigo 149, IV, VII e IX, do CTN, devendo, no entanto, fazer a prova da ilicitude.

#### VI – O DIREITO COMPARADO E SEUS MODELOS DE NORMA ANTIELISÃO<sup>49</sup>

A experiência do direito comparado traz enorme contribuição ao direito brasileiro. Em linhas gerais, a doutrina certifica a existência de duas correntes de pensamento: a anglo-saxônica e a romano-germânica. Desta forma, vale relacionar os modelos mais importantes de tratamento da elisão elaborados pelo direito estrangeiro.

48 BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*, Editora Rio, Edição Histórica, 2ª tiragem, 1976, p. 353.

49 O professor Marco Aurélio Grecco apresenta com muita propriedade os modelos de norma antielisão do direito comparado *in* 8.º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário.

A **Alemanha** adota a teoria do abuso de forma e prevê o combate à simulação, como se depreende do § 42 e inciso 2 do § 41 do Código Tributário Alemão, respectivamente: “§ 42 – A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer o abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada; § 41 inciso 2 – Os negócios simulados são irrelevantes para os efeitos da tributação. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio jurídico, o negócio jurídico encoberto prevalecerá para efeito da tributação”.

A **França** utiliza a teoria do abuso de direito, conforme o artigo 64 do *Livre des Procédures Fiscales*, enquanto a **Argentina** faz uso da interpretação teleológica ou da consideração econômica, como se observa no artigo 12 da Lei Nacional nº 11.683 – “En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, concepto o términos de las disposiciones atendidas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”.

Já a **Espanha** prevê extensamente os institutos, tipificando a fraude à lei, a simulação e o abuso de forma nos artigos 24, 25 e 28.2 da *Ley General Tributaria*, valendo a transcrição do artigo 24 – “Para evitar el fraude de ley se extenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado que se dé audiencia al interesado. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos. (...)”.

E por fim, a **Itália** descreve um elenco de negócios inoponíveis ao fisco, previsto no artigo 37bis do Decreto nº 600 do Presidente da República de 29.09.73, introduzido pelo artigo 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 08.10.97, *disposizioni antielusive*.

## VII – O MODELO BRASILEIRO DE ANTIELISÃO – LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001, QUE CRIOU O PARÁGRAFO ÚNICO NO ARTIGO 116 DO CTN

Não obstante a riqueza legislativa das experiências alienígenas, o direito brasileiro, na linha de preocupação do direito comparado, adotou modelo próprio de antielisão, inserindo-o de maneira genérica no CTN e deixando para cada ente federativo a formulação dos procedimentos a serem adotados em cada caso.

A Lei Complementar nº 104/2001 alterou o artigo 116 do CTN, criando, no parágrafo único, a norma antielisiva geral, assim disposta:

“Artigo 116 -.....”

*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.”*

Nota-se, desde já, a incerteza do significado e alcance desse dispositivo, gerada pela timidez legislativa, deixando à doutrina elaborá-los e à jurisprudência aplicá-los. Todavia, um fato é certo, afigura-se impossível a retroatividade desta lei visando a alcançar situações jurídicas já consolidadas no tempo. Sua aplicação alcançará negócios jurídicos futuros e sua eficácia ficará condicionada à legislação ordinária de cada ente federativo.

### VII.1 – O alcance da norma antielisão discutido pela doutrina brasileira e o critério de interpretação a ser adotado

A doutrina brasileira diverge sobre a que fim se destina a norma antielisiva geral, disposta no Código Tributário Nacional. Esta discordância se deve à falta de clareza do legislador brasileiro. A legislação poderia assentar com maiores detalhes os efeitos desejáveis dessa norma. Mais uma vez pecou o legislador brasileiro. Poderia ter ido além, mas ficou aquém das expectativas.

A primeira corrente atribui ao parágrafo único do artigo 116 do CTN nenhum efeito. Vale dizer, entendem que o dispositivo citado não inovou na Ordem Tributária, já que a hipótese de *simulação* tem previsão expressa no artigo 149, inciso VII, do CTN. E como a norma antielisão tem como meta proibir a dissimulação, que nada mais é que a simulação relativa, então a nova norma não alcançou o fim a que se destinava (proibir a elisão). Ademais, pela literalidade do texto, constatam que a norma antielisão estaria abraçando as hipóteses ilícitas de redução de impostos. Em outras palavras, não seria caso de elisão e sim de fraude. Concluem nesse sentido, porque *dissimular a ocorrência do fato gerador* é na verdade ocultar a sua ocorrência. O fato gerador já teria acontecido, mas o contribuinte estaria ocultando, disfarçando, encobrindo a sua ocorrência ao fisco. Assim, teria ultrapassado a linha divisória que separa a elisão da fraude, a ocorrência do fato gerador. A propósito, cabe observar que a simulação já vem sendo combatida pela Administração Fiscal, como se verifica no Acórdão CSRF/02-0.167, em 30.09.85, valendo a transcrição: “IPI. Imposto sobre operações de crédito. Empréstimo ou financiamento para capital de giro mascarado por operação de compra e venda atípica. Simulação. A tributação do ato anulável independe de sua anulabilidade. Recurso Especial provido”<sup>50</sup> (grifo nosso).

50 Apud MARTINS, Ives Gandra da Silva e DE MENEZES, Paulo Lucena. “Elisão Fiscal.” *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 63.

A segunda corrente, capitaneada por Ives Gandra da Silva Martins, defende a inconstitucionalidade da LC nº 104/2001, pois considera a norma antielisiva uma violação ao princípio da legalidade estrita, instaurando-se uma completa insegurança nos negócios praticados pelos contribuintes. Ademais, preconiza a tese de que se essa norma for considerada constitucional, ela estaria autorizando a interpretação econômica no direito brasileiro, deferindo ao fisco o dever de tributar duas situações jurídicas distintas, reveladoras de mesmo conteúdo econômico e de igual capacidade contributiva.

Uma terceira linha de pensamento, a qual defendemos, adota posições menos radicais e mais ponderadas, asseverando que o critério de interpretação da norma deve ser orientado pela busca do pluralismo de valores com equilíbrio entre a liberdade, justiça e segurança jurídica<sup>51</sup>. Tendo em vista este posicionamento, dois regimes de antielisão podem ser compreendidos no modelo ventilado na LC nº 104/2001. O primeiro consiste na previsão de norma antielisiva geral disposta no CTN associada à legislação ordinária *meramente procedimental* dos membros da Federação. O segundo dispõe a norma antielisiva de forma genérica no CTN e deixa ao legislador de cada ente federativo para elaborar a *norma antielisiva específica* que contenha a lista dos negócios inoponíveis ao Fisco. Nesse passo, algumas condições são necessárias à aplicação da norma antielisiva geral. No primeiro regime, considera-se constitucional a norma antielisiva geral desde que, cumulativamente: a) o intérprete faça uso da técnica de *ponderação de interesses* na solução do conflito, tal como anteriormente colocado; b) a justificativa para a intervenção do fisco seja bem clara e definida, usando de critérios objetivos, à luz da transparência que deve existir nas relações fisco e contribuinte; c) obedeça à lei ordinária de cada ente federativo exigida em seu texto (*lei meramente procedimental*); d) exista uma ampla defesa, contraditório e controle do ato de desconconsideração, sob pena de se atribuir um poder sem sua contrapartida (*checks and balance*). No segundo regime, desde que a lei ordinária exigida de cada ente federativo contenha a lista de situações antielisivias (*lei contendo norma antielisiva específica*), acrescentando-se, ainda, as condições de letras a), b) e d) acima citadas.

**VII.2 – O ato de desconconsideração. Procedimento administrativo e o devido processo legal. Controle do ato – antes ou concomitante ao auto de infração. Competência para julgamento – órgão singular ou colegiado. Efeitos do ato – ex tunc ou ex nunc. Validade do negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Artigo 116, parágrafo único – norma dependente de integração – lei de cada ente federativo**

Presumida a constitucionalidade da norma antielisiva geral, o fisco poderá desconconsiderar os efeitos do negócio praticado pelo contribuinte, dentro dos estreitos

51 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado...*, Vol. III, p. 97.

limites elencados pela terceira corrente. Cumpre destacar que o modelo de procedimento administrativo discutido adiante aplica-se aos dois regimes antielisivos considerados acima.

Nessa esteira, qual o momento adequado à prática do ato de desconconsideração? Antes ou concomitante ao auto de infração?

O ato de desconconsideração produzido pelo fisco, antes do auto de infração, levaria à suspensão da fiscalização enquanto não houvesse decisão definitiva do órgão competente acerca da dúvida levantada sobre a licitude da operação. Vale dizer, burocratizaria ainda mais os procedimentos administrativos, gerando insatisfação tanto à Administração Tributária quanto ao contribuinte.

Se a desconconsideração for praticada como pressuposto para a lavratura do auto de infração, dele faria parte, provocando o debate de legalidade no bojo do procedimento administrativo instaurado pela autuação fiscal. Portanto, os autos de infração lavrados sobre hipóteses de aplicação da norma antielisiva teriam o mesmo tratamento dos atuais, inclusive a duplicidade de instância. A diferença residiria na celeridade do rito. Formar-se-ia um procedimento administrativo especial, sumário, assegurando-se sempre a ampla defesa e o contraditório, consoante artigo 5º, inciso LV, da CF 88. A propósito, a cláusula do devido processo legal, prevista no artigo 5º, inciso LIV, da CF 88, consagra a obediência ao regular processamento dos atos produzidos pela Administração Pública e seu respectivo controle.

Cumpre observar que o ato de desconconsideração atua no plano da eficácia e não da validade. Desconsiderado o negócio, este não gera efeitos à Fazenda Pública, mas continua válido e surtindo seus regulares efeitos a terceiros, como corolário do artigo 118 do CTN.

Levado a efeito este procedimento, o órgão julgador decidirá pela ocorrência ou não da elisão. Esta decisão produzirá efeitos retroativos, pois reporta-se à data da ocorrência do fato gerador. Cabe salientar, no entanto, que afigura-se impossível a retroatividade desta lei objetivando alcançar situações jurídicas já consolidadas no tempo, em obediência ao artigo 5º, inciso XXXVI, da CF 88, e também, ao artigo 106 do CTN. A fiscalização não poderá atuar a empresa que realizou negócio jurídico anterior à LC nº 104/2001. A sua aplicação atinge negócios futuros, consolidados sob a égide das leis de cada ente federativo, pois só neste momento restará configurada a sua plena eficácia.

Defendemos a tese de que a legislação ordinária de cada membro da federação deveria ser, na verdade, a norma antielisiva específica, nos moldes da legislação italiana<sup>52</sup>. Com efeito, cabe ao CTN somente estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, consoante o artigo 146, inciso III, da CF 88, e não descer a

52 A Itália descreve um elenco de negócios inoponíveis ao fisco, previsto no artigo 37bis do Decreto nº 600 do Presidente da República, de 29.09.73, introduzido pelo artigo 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 08.10.97, *disposizioni antielusive*. Adotamos este regime de tratamento da antielisão, por acreditarmos que é o modelo mais adequado ao Sistema Tributário Brasileiro.

minúcias. É uma norma sobre normas. *Lex legum*. Em face disto, a legislação ordinária federal, estadual e municipal elencará as hipóteses de elisão que devem ser proibidas; assim, de acordo com o artigo 24, inciso I, e os artigos 30, incisos II e III, e artigo 145 da CF 88, cada ente exercerá a sua competência constitucional em matéria tributária, consolidando a eficácia do novel dispositivo.

Desta sorte, impende-nos concluir que a norma antielisiva geral é carecedora, no plano material, de eficácia das diversas legislações de cada membro federativo, que regulem especificamente os procedimentos a serem adotados em cada hipótese de elisão.

## VIII – A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E A POLÍTICA FISCAL – SEUS EFEITOS NA ECONOMIA DO PAÍS

É cediça a dificuldade pela qual vêm passando os países latino-americanos para redução do *déficit fiscal*. O combate à elisão fiscal vem à tona como uma das metas dos governos locais, a fim de que se possa criar campo propício para um desenvolvimento responsável. A experiência do direito comparado demonstra a inevitável tributação da elisão, fechando, assim, todas as brechas existentes no sistema tributário.

Uma política fiscal idealizada com esse feito produz mais vantagens do que desvantagens à economia de países que pretendem alcançar posição econômica de destaque no cenário internacional. O Brasil enquadra-se nesse perfil. Com efeito, o aumento da arrecadação, gerado pela política fiscal de combate à elisão, propicia uma política econômica de incentivo à produção, com a oferta de novos financiamentos ao produtor brasileiro. Essa manobra produz um desejável aquecimento à economia, movimentando um mercado de milhões de consumidores à espera de produtos de melhor qualidade e menor preço. Além do que, para que sejamos um mercado atrativo ao investidor estrangeiro, deveremos estar com um certo equilíbrio em nossas contas, o que proporcionará, também, a conquista de novos mercados pelo produto nacional.

O aumento da receita gerado pelo combate à elisão, de um lado, deve estar em sintonia com o controle de gastos públicos necessário ao crescimento econômico sustentável, do outro lado. A medida antielisiva vem ao encontro dessa proposta. No entanto, teremos que adotar novas técnicas de controle da despesa pública para se evitar um colapso nesse complexo sistema econômico. O moderno gerenciamento da coisa pública passa necessariamente pelo implemento de diversos mecanismos de controle do gasto público. Uma medida legislativa, já adotada, foi a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa lei alcança este desiderato (ainda que sob críticas) e inflige várias sanções aos administradores públicos que não se adequarem às suas regras.

Portanto, a aplicação de norma antielisiva como instrumento de arrecadação contribuirá para a redução do *déficit fiscal*, gerando diversas vantagens à economia

do país, tais como: a elevação da arrecadação, a maior oferta de financiamento ao produtor, a diminuição da taxa de juros, o aumento da produção, o crescimento do parque industrial, a geração de empregos diretos e indiretos, os investimentos externos no mercado brasileiro, a conquista de novos mercados estrangeiros, o alargamento do produto interno bruto, a geração de lucros e a diminuição da sonegação.

## IX – CONCLUSÃO

Na esteira do direito comparado, o Congresso Nacional fez publicar a LC nº 104/2001, tendo como desiderato final a redução do *déficit fiscal*, por meio do combate à elisão. Diante desse contexto, a aplicação da norma antielisiva geral fez surgir um conflito entre os princípios da tipicidade fechada e da capacidade contributiva, e seus respectivos valores.

Em apertada síntese, podemos engendrar dois possíveis regimes de antielisão. O primeiro, baseado tão-só numa norma antielisiva geral prevista no CTN, exige a presença de certas condições, para que se possa pintar de verniz constitucional os seus termos. Dentre as condições citadas, a que mais concretiza os valores essenciais existentes na Ordem Jurídica é o uso da técnica da *ponderação de interesses* na resolução do caso concreto pelo Judiciário. O que faz do juiz<sup>53</sup> peça fundamental para controlar direitos e interesses que se contrapõem a todo instante. Nesse caso, a norma antielisiva geral funciona como verdadeira norma de aderência, pois associa-se a uma norma tributária para alcançar o conteúdo econômico (obtido pelas partes) não tributado, mas revelador de igual capacidade econômica de outro negócio tributado.

O segundo modelo, mais adequado ao nosso sistema tributário, adota a norma antielisiva geral prevista no CTN e deixa ao legislador ordinário, de cada ente da federação, elaborar a *norma antielisiva específica* contendo as situações elisivas a que se busca tributar. Não obstante a presença desta norma específica, ainda assim, sua aplicação gera conflitos decisivos entre os valores essenciais plasmados na Constituição, o que exige a aplicação da técnica da *ponderação de interesses* para assegurar sua validade.

Assim sendo, o combate à elisão, como medida de redução do *déficit fiscal*, proporciona um campo fértil para o aumento da oferta de bens e serviços à sociedade, dentro dos parâmetros inflacionários desejáveis. Tal proposta, aliada ao controle do gasto público, assegura o reaquecimento da economia e viabiliza um horizonte de crescimento sustentável.

53 A discricionariedade judicial, pressuposta no método de ponderação, convola-se em pura arbitrariedade quando o julgador, sob o pretexto de ponderar, aniquila direitos e interesses que a sua ideologia pessoal não favoreça. SARMENTO, Daniel. *Ob. cit.*, p. 203.

## BIBLIOGRAFIA

- ALEXY, Robert. "Direitos Fundamentais no Estado Constitucional Democrático. Colisão de Direitos Fundamentais e Realização de Direitos Fundamentais no Estado de Direito Democrático." *RDA* nº 217, jul.-set. 1999.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo. Saraiva. 1998.
- BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília. Brasília Jurídica. 1996.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo, Saraiva. 1996.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. Lejus. 1998.
- BEVILAQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*. Editora Rio, edição histórica. 1976.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra. Almedina.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo. RT. 1995.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. "Considerações sobre a chamada norma geral antielisiva, supostamente instituída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001". *Repertório IOB de Jurisprudência*. Caderno de Direito Tributário, Constitucional e Administrativo. 2001.
- DA ROCHA, João Luiz Coelho. "A preservação da tipicidade tributária cerrada." *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 66. 2001.
- DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos. *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, 2ª ed. Rio de Janeiro, Renovar. 1998.
- ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. São Paulo. RT. 1999.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 1997.
- GRECCO, Marco Aurélio. "Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária." São Paulo, Dialética. 1998.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. "Elisão e Simulação Fiscal." *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 66. 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. "A norma antielisão e outras alterações no CTN." *Repertório IOB de Jurisprudência*. Caderno de Tributário. 2001.
- \_\_\_\_\_ *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo. Malheiros. 1998.
- MONTEIRO NETO, Nelson. "Ato fraudulento e alcance do poder impositivo do Fisco." *Repertório IOB de Jurisprudência*. Caderno de Direito Tributário, Constitucional e Administrativo. 2001.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. Vol.II. 2ª ed. São Paulo. Ed. Forense. p.211.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 11ª ed. Rio de Janeiro. Forense. 1998.
- \_\_\_\_\_ *Legitimidade e Discricionariedade*. 3ª ed. Rio de Janeiro. Forense. 1998.
- PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo. Dialética. 2001.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo. José Bushatsky. 1977
- SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro, Lumen Juris. 2000.
- SEMINÁRIO IOB, Norma Antielisão e Planejamento Tributário. São Paulo. 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário* 2ª ed. – Volume III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Inunidades e Isonomia. Rio de Janeiro, Renovar. 1999.
- \_\_\_\_\_ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro, Renovar. 1997.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo, RT. 1978.