

ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – NORMA GERAL ANTIELISIVA?

Vanessa Huckleberry Portella Siqueira*

SUMÁRIO: *I. Introdução – II. Lei Complementar n.º 104/01: II.a. Exposição de Motivos: breve esboço; II.b. O verdadeiro alcance da norma geral antielisiva: a contraposição entre a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores; II.c. Da eficácia do parágrafo único do artigo 116 do CTN: considerações acerca da Medida Provisória 66/02 – a tentativa de regulamentação – III. Da efetividade do parágrafo único do artigo 116 do CTN: análise de alguns casos concretos – IV. Conclusão; Referências bibliográficas.*

I. INTRODUÇÃO

No Brasil, como é cediço, vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica, conforme se infere da leitura dos artigos 1.º, inciso IV, e 170, parágrafo único, ambos da Constituição da República. A atividade econômica, destarte, é entregue à iniciativa privada, ressalvados os casos expressamente previstos na Carta Magna. É a emanação do princípio da abstenção¹.

Neste diapasão, curial salientar, a título de esclarecimentos, que o atual Estado do Bem-estar Social vem passando por relevantes modificações, as quais não só redundaram na diminuição de seu tamanho, como na redução do intervencionismo que lhe era típico. Releva notar, todavia, que o

* Professora da Universidade Estácio de Sá. Mestranda em Direito e Economia pela Universidade Gama Filho. Procuradora do Estado do Rio de Janeiro.

¹ Marcos Juruena Villela Souto, com muita propriedade, afirma que o Estado do Bem-estar é caracterizado pela liberdade de iniciativa, princípio do qual decorrem dois subprincípios: o princípio da abstenção, que vai na linha do Estado Liberal, ou seja, a regra é que o Estado não deve se intrometer na atividade econômica, especialmente exercendo, ele próprio, atividade econômica, ressalvadas as hipóteses autorizadas na Constituição; princípio da subsidiariedade, por força do qual o Estado só intervém diretamente no domínio econômico nas hipóteses autorizadas na Constituição, que são as do “relevante interesse coletivo” ou “imperativo de segurança nacional”, sendo certo que somente nestas duas situações está o Estado autorizado a explorar a atividade econômica. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro – Volume V – Direito Constitucional. “Ordem Econômica na Constituição”, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2000, p. 156.

Welfare State continua a caracterizar-se como o Estado Social Fiscal, muito embora podado em seus excessos. Tal Estado, mantido mormente pelos ingressos tributários, almeja, na vertente da despesa pública, reduzir as desigualdades sociais e garantir as mínimas condições necessárias à liberdade, abandonando, todavia, a utopia da inesgotabilidade de recursos e da viabilidade do suprimento da integralidade dos anseios sociais. Sob o prisma orçamentário, propugna pelo equilíbrio entre receitas e despesas, de modo que, nos dias de hoje, o Estado Orçamentário direciona esforços no sentido de garantir, através dos gastos, os direitos humanos, não descurando, no entanto, dos direitos sociais e da seguridade social².

Depreende-se disto que o Estado Democrático de Direito da Constituição da República de 1988 faz-se eficazmente presente na via do orçamento público, através do contingenciamento dos gastos públicos, redirecionando as despesas vinculadas às políticas sociais, sem olvidar-se da regulação social e econômica, pelo que passa a merecer a denominação de Estado Democrático Social Fiscal. Nesta ordem de idéias, o Estado Orçamentário assume as características de Estado Subsidiário, sendo certo que a própria sociedade avoca a responsabilidade pelos os gastos com o desenvolvimento econômico³.

Assim, cumpre asseverar que o Estado deve se concentrar na gestão de serviço público, e não na produção de riquezas, papel destinado à iniciativa privada. Exatamente por esta razão, o Estado obterá os recursos de que necessita do setor privado, por intermédio da cobrança de tributos.

Relevante notar que, ao obter de maneira compulsória – através de um constrangimento legal – os recursos destinados a atender as necessidades públicas⁴, o Estado age investido em sua soberania, dotado de poder de império. Advém daí ser o tributo uma receita derivada, cuja lei impõe seu pagamento.

A partir do esposado, é legítimo inferir que a tributação corporifica o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver, posto que, sem ela, o Estado não poderia atingir seus objetivos de índole política, econômica ou administrativa.

Porém, muito embora a arrecadação proveniente da cobrança de tributos seja fundamentalmente dirigida ao atendimento das necessidades públicas, convém não olvidar que a norma tributária, conforme alertou Hans Kelsen, caracteriza-se como norma de rejeição social, na qual a sanção é tida

² TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume V: O Orçamento na Constituição, 2.ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Renovar, 2000, pp. 17 e 18.

³ *Ibidem*, p. 19.

⁴ Segundo Alberto Deodato, a necessidade pública configura-se como “uma soma algébrica de quantidades positiva ou negativa, isto é, da necessidade positiva que sentem alguns para que certo serviço seja produzido e da negativa que sentem outros para que tal serviço não seja produzido.” DEODATO, Alberto. Manual de Ciência das Finanças. São Paulo: Ed. Saraiva, 1984, p. 7.

como norma primária – assecuratória de seu cumprimento –, dê que a sua inexistência redundaria, por certo, no descumprimento da obrigação tributária⁵.

A análise de tal assertiva remete-nos à reflexão acerca dos mais variados motivos que a alicerçam. Nesta esteira, não se pode perder de vista que a origem do Parlamento – representado pela Câmara dos Lordes – deita raízes nas práticas abusivas de tributação perpetradas pelo Monarca Absolutista, alimentado por infindáveis privilégios, mantidos às expensas de invasões desmedidas ao patrimônio particular.

Hodiernamente, não obstante reputar-se irrelevante a manifestação de vontade do contribuinte para o surgimento da obrigação tributária – decorrência do poder de império do Estado –, é cediço que a cobrança do tributo resta legitimada por uma lei que, por sua vez, representará o consentimento da população na aludida exação. É o que se denomina auto-imposição. Todavia, a despeito da evolução do Estado, os privilégios e os excessos fiscais não cessaram, isto porque, ao utilizar a tributação não só como meio de obtenção de recursos financeiros para desempenhar os serviços públicos, mas também como forma de interferir na conjuntura econômica, o Estado não raro perpetra abusos – brindando os detentores do poder com benesses de todos os matizes –, sob o pretexto de incentivar o desenvolvimento econômico de regiões, estimular setores e promover a redistribuição de renda.

Ademais, imperioso que atentemos a outra causa – não menos importante – apta a deflagrar a intermitente tensão na qual Poder Público e contribuinte convivem, qual seja, a ausência de transparência na vertente da despesa pública.

Chamando atenção a esta nebulosa e iníqua realidade, vale a pena sublinhar a interessante abordagem acerca do tema, a cargo do tributarista Fernando Lemme Weiss, em seu “Justiça Tributária – As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária”. Vejamos:

O calcanhar de Aquiles da justiça tributária, no que concerne à aceitação social, é o destino dos recursos, pois a preponderante irresignação quanto ao mau uso justifica toda a sorte de evasões.(...) A legitimação das cobranças depende do retorno em benefícios, o que o Estado brasileiro não consegue proporcionar em razão da crescente dívida pública, carência de recursos, ineficiência crônica e decisões de investimento ruins.

O histórico brasileiro demonstra que a população sempre permaneceu alheia à verdadeira destinação do dinheiro público, o que se

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 87. “Considerações sobre a Norma Antielisão”. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, pp. 12 a 16.

agravou, de veras, pela contínua e escorchante majoração da carga tributária ao longo dos tempos, sem a correspondente melhoria dos serviços públicos. Esta a razão pela qual expressivo número de contribuintes permanece alijado do acesso à cidadania, princípio constitutivo da República Federativa do Brasil, nos termos do artigo 1.º da Carta Magna de 1988⁶.

À guisa de ilustração, insta observar que, no ano de 2002, a carga tributária brasileira alcançou expressivos 36,5% (trinta e seis vírgula cinco por cento) do Produto Interno Bruto (PIB), conforme apontam os dados colhidos do periódico “Valor Econômico”, no dia 28 de agosto do ano de 2003. Em outras palavras, isto quer significar que 36,5% de tudo o quanto é produzido no Brasil é destinado ao Fisco. Como se vê, a carga tributária brasileira situa-se num patamar bastante elevado se considerarmos a escala mundial, fato que nos leva a crer que, com tal receita, muitos benefícios poderiam ser revertidos para o País. Todavia, como é notório, a distribuição deste encargo financeiro é por demais irregular, além de se abater de maneira injusta e desproporcional sobre a população de menor poder aquisitivo, motivo pelo qual urge que se proceda a uma completa reestruturação do nosso sistema tributário, de modo a dotá-lo de maior visibilidade, possibilitando que os setores de alta rentabilidade sejam atingidos no limite de suas potencialidades⁷.

É patente que o sistema tributário nacional peca pela excessiva irracionalidade, ademais de sua exacerbada complexidade, uma vez que submete à carga altamente elevada os poucos contribuintes cadastrados⁸.

De parte isto, a regressividade⁹ do sistema tributário pátrio constitui fator decisivo a alimentar a sua “esquizofrenia”, isto porque a arrecadação nacional é fortemente concentrada nos impostos indiretos, tais como o IPI, o ICMS e o ISS. E, como se sabe, os impostos indiretos ostentam elevada verve de regressividade em virtude de incidirem de forma igual sobre contribuintes de capacidade contributiva diversa, o que faz com que os detentores da renda do País sofram um impacto fiscal menor em comparação com os menos abastados, fato que, decerto, em nada contribui para a melhoria da distribuição da renda nacional.

⁶ Neste sentido, Ricardo Lobo Torres, citando Nelson Saldanha, aduz que a cidadania em sua expressão moderna tem, entre os seus desdobramentos, o dever de ser *cidadania fiscal*. O dever/direito de pagar impostos se coloca no vértice da multiplicidade de enfoques que a idéia de cidadania exhibe, pelo que cidadão e contribuinte são conceitos co-extensivos desde o início do liberalismo. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro – Volume II – Direito Tributário. “O estatuto do contribuinte”, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 1999, p. 9.

⁷ FURTADO, Celso. Em Busca de Novo Modelo – Reflexões sobre a crise contemporânea, 1.ª ed. São Paulo: Ed. Paz e Terra, 2002, pp. 21 e 22.

⁸ SIGELMANN, Hugo Maurício. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro – Volume II – Direito Tributário. “Breves considerações sobre a prática tributária no Brasil”, 1.ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 1999, p. 3.

⁹ NOGUEIRA REIS, Antonio Carlos. Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 48. “Tributação e Desenvolvimento”. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003, p. 142.

Malgrado a aventada regressividade a assolar o sistema tributário, não se olvide, ainda, que a arrecadação nacional afigura-se indissolúvelmente calcada em poucos tributos, sustentando-se pesadamente nos tributos incidentes sobre bens e serviços e pouco nos tributos sobre a renda e o patrimônio, sendo certo que cinco daqueles tributos são responsáveis por 72% (setenta e dois por cento) do total do bolo arrecadado¹⁰.

Nesta esteira, imprescindível atentarmos que o Brasil tão-somente se livrará das amarras que lhe tolhem e impedem o desenvolvimento mediante uma eficaz e justa redistribuição deste impacto fiscal, representado pela aludida carga tributária. Revela-se, portanto, imperioso que o Poder Público empreenda genuínos esforços tendentes a desonerar a produção e a exportação, possibilitando, destarte, um verdadeiro implemento da competitividade da economia e, por conseguinte, permita a efetiva inserção do Brasil no cenário financeiro internacional, no qual as instituições governamentais estão fadadas a enquadrar-se às reais necessidades advindas da irreversível globalização.

No cenário acima exposto, por muitos denominado de manicômio tributário, não é difícil concluir que não somente a sonegação e a corrupção são inegáveis realidades presentes na cultura pátria, como também o são os cada vez mais freqüentes “planejamentos tributários” – amplamente concebidos como elisão fiscal –, mediante os quais os contribuintes optam, antes da ocorrência do fato imponible¹¹, por seguir o caminho fiscalmente menos oneroso, reduzindo, por óbvio, o elevado impacto tributário a que estão submetidos.

Foi neste ambiente de intermináveis conflitos entre o Fisco – dotado de flagrante fúria arrecadatória – e o contribuinte – constantemente atormentado pelo sentimento de estar sendo extorquido – que adveio a Lei Complementar n.º 104, de 2001, a qual alterou o artigo 116 do Código Tributário Nacional, objetivando introduzir no ordenamento jurídico pátrio uma norma geral antielisão, destinada, à primeira vista, a estabelecer limites razoáveis ao tão propalado “planejamento tributário”.

É de se destacar, entretanto, que a norma em questão, não obstante já haver nascido com caráter dúbio no que tange à sua natureza jurídica, vem despertando inúmeras discussões doutrinárias referentes à extensão da legitimidade do chamado “planejamento tributário”.

Desta feita, o escopo primordial do presente estudo é coligir elementos de modo a refletirmos acerca da natureza jurídica do instituto que se

¹⁰ INFORMATIVO DO BNDES. Informe-se – Área de Planejamento – Departamento Econômico n.º 54 – abril de 2003. Tributação. Carga Tributária Global – Estimativa para 2002. Disponível em: <<http://www.federativo.bnades.gov.br>>. Acesso em 17 de maio de 2003.

¹¹ Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior esclarece que tal locução foi adotada por Geraldo Ataliba, segundo o qual *hipótese de incidência* significa a descrição genérica e abstrata da situação feita pela lei, ao passo que *fato imponible* quer dizer o fato efetivamente ocorrido. ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, 12.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1997, p. 470.

pretendeu introduzir no ordenamento jurídico pátrio, passando pela análise da constitucionalidade da Lei Complementar n.º 104, de 2001, o que se fará à luz dos diversos critérios de interpretação da lei tributária.

Em suma, até onde vai o direito de auto-organização tributária do contribuinte? Até que ponto o exercício de tal direito confere eficácia e legitimidade à elisão tributária? É o que doravante procuraremos responder.

II. LEI COMPLEMENTAR N.º 104/01

Na esteira do que vem ocorrendo em diversos países – dentre os quais podemos, à guisa de ilustração, citar França e Portugal –, pretendeu-se, no Brasil, incrementar o ordenamento jurídico tributário com uma cláusula geral antielisiva.

Com efeito, a Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, dentre outras alterações perpetradas no Código Tributário Nacional, acrescentou um parágrafo único ao artigo 116, parágrafo este responsável por carrear à autoridade administrativa a possibilidade, observados os procedimentos dispostos em lei ordinária, de desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Como se nota, a simples leitura do aludido parágrafo único não nos autoriza concluir, de imediato, tratar-se o novel preceito legal de uma norma genérica antielisiva.

Neste cenário, não se pode deixar de acentuar a enorme celeuma jurídica que gradativamente se formou com o advento daquilo que se supunha destinar-se ao combate da tão propalada elisão fiscal. **Afinal, estaríamos efetivamente diante de uma norma que inovou na ordem jurídica? Ou – sob outro ponto de vista – estaríamos presenciando a mero incremento de regime deveras assente no Código Tributário Nacional?**

Diante da exacerbada controvérsia que a questão supra-esposada desperta, não podemos nos furtar de examinar as três mais importantes correntes que emergiram tentando decifrá-la¹².

De fato, muitas são as vozes a acoimar tal alteração de inócua e despicienda. Explica-se o raciocínio entoado pela vertente doutrinária ora mencionada: partindo-se do pressuposto que a doutrina, de forma amplamente majoritária, atribui caráter lícito à prática elisiva, ao se classificar o mencionado parágrafo único do artigo 116 como norma geral antielisiva, nos depararíamos com uma nítida contradição intrínseca, haja vista que estar-se-ia proibindo e condenando prática convencionalmente lícita, o que constituiria um absurdo lógico-jurídico. Destarte, o que se objetivaria debelar com a nova regra em

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Leis Complementares n.º 104 e n.º 105/2001. Dias angustiantes permeiam a tributação no Brasil*. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em 17 de maio de 2003.

debate é a velha conhecida evasão fiscal, para a qual já existe remédio no ordenamento pátrio, *ex vi* do artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, que, por sua vez, consubstancia a prerrogativa que possui a Administração Pública de efetuar e rever de ofício o lançamento quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Portanto, a hipótese delineada pelo artigo 116 restaria abarcada pelo indigitado inciso do artigo 149¹³. Até mesmo porque, continuam os adeptos desta corrente, já que o novel parágrafo está indubitavelmente a insurgir-se contra a dissimulação – que nada mais é que a simulação relativa –, faz-se imperioso reconhecer tratar-se a regulação em tela de sistemática voltada ao combate da evasão fiscal ilícita, a qual se caracteriza pelo envide da fraude, bem como da simulação, de modo a retardar, evitar ou diminuir o pagamento de tributos.¹⁴

No que pertine à formulação teórica do Professor Alberto Xavier, destaque-se que, inobstante não atribuir expressamente ao parágrafo único do artigo 116 o caráter de norma antielisiva, afirma que o mencionado parágrafo refere-se à figura da simulação, considerada na Teoria Geral do Direito como um dos vícios que afetam o elemento vontade dos atos e negócios jurídicos, a par do erro, do dolo, da coação e da reserva mental. Dispõe, inclusive, não representar o novel instituto uma “cláusula geral antielisiva”, já que esta atuaria no domínio não dos atos simulados ou dissimulados, mas no dos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, produtores, porém, de efeitos econômicos equivalentes. Assim, conclui o festejado autor tratar-se o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional de “cláusula anti-simulação.”¹⁵

A despeito de destoar deste grupo de doutrinadores, o conceito de elisão adotado pelo Professor Marco Aurelio Greco só corrobora os argumentos acima expostos, haja vista que, segundo advoga o indigitado tributarista, a doutrina tributária brasileira, depois de dedicar-se anos a fio ao tema, construiu uma definição de elisão como uma conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, *que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória*, com a qual ele obtenha uma

¹³ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 80. “Analogia em Direito Tributário – Interpretação Econômica e Norma Geral Antielisiva”. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, pp. 87 a 95.

¹⁴ José Maria Leoni esclarece-nos a diferença entre a simulação absoluta e a simulação relativa, qual seja: na simulação absoluta as partes aparentam celebrar negócio jurídico que na verdade inexistente (negócio ilusório, não-negócio ou negócio vazio), ao passo que, na hipótese de simulação relativa, as partes aparentam celebrar negócio jurídico diverso do que na verdade desejam. OLIVEIRA, José Maria Leoni Lopes de. *Teoria Geral do Direito Civil – Volume 2*, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 1999, p. 871.

¹⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, 1.ª reimpressão da edição publicada em 2001. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 52.

menor carga tributária legalmente possível¹⁶.

Noutro giro, corrente igualmente expressiva é a que ressuscita a chamada interpretação econômica, cujo substrato teórico é o princípio da capacidade contributiva, o qual se sobrepõe ao princípio da legalidade e aos seus subprincípios materializadores correspondentes¹⁷.

Consiste a interpretação econômica em apreender o sentido das normas, institutos e conceitos jurídicos, de acordo com a realidade econômica subjacente por detrás das formas jurídicas¹⁸.

À guisa de esclarecimentos, interessante trazer à baila os ensinamentos do Professor Johnson Barbosa no que diz respeito às oito variantes conceituais assumidas pela interpretação econômica. Pois bem: sob o prisma da *primeira* acepção, tem-se que, na interpretação econômica, deve sobressair a busca da *intentio facti* em contraposição à *intentio juris*, isto é, a busca da interpretação econômica propriamente dita em detrimento da forma jurídica; já a *segunda* variante – aliás, a mais radical delas –, representa a busca da identidade de efeitos econômicos, abrigo, a rigor, a teoria dos tipos, a teoria do fato gerador substitutivo, pelo que reproduz a consequência da aplicação da analogia na interpretação econômica; a *terceira* vertente combate os abusos de formas do Direito Privado, ao passo que a *quarta* objetiva debelar a própria introdução da teoria do abuso de direito no Direito Tributário; a *quinta* concepção prega a utilização de conceitos próprios do Direito Tributário, resultado de sua autonomia; no que concerne à *sexta*, *sétima* e *oitava* variantes, deve-se salientar que aqui não mais se identifica um clamor pela aplicação do princípio da capacidade contributiva a situações economicamente iguais ou semelhantes, mas, ao contrário, se almeja atingir um novo modelo de interpretação preocupado com o fato, deslocando o eixo hermenêutico da lei para o próprio fato concreto.

Diante do exposto, segundo o prefalado professor, fácil concluir que as cinco primeiras acepções conceituais conservam a idéia de que a interpretação no Direito Tributário deve buscar alcançar o comportamento dos indivíduos, representado pelo substrato econômico do fato, de modo que, quando esse comportamento reputar-se abusivo em relação ao resultado econômico pretendido, com a evidente intenção de fugir da norma de tributação, o intérprete estaria autorizado a desconsiderar essa forma, tributando, por

¹⁶ GRECO, Marco Aurelio. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001.

¹⁷ A origem da interpretação econômica, como muito bem sublinha o Professor Johnson Barbosa, remonta ao ano de 1919, com o advento do Código Tributário Alemão, cuja elaboração sofreu influências de Enno Becker, para o qual a nova proposta tinha como escopo impor ao juiz o dever de desenvolver plenamente o pensamento jurídico contido no Direito Tributário, obrigando-o a sopesar os fins da lei tributária e o seu alcance econômico, bem como as formas de que se revestiam as situações da vida prática. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *Anais do Seminário...*, op. cit.

¹⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1994, pp. 30 e 31.

consequente, o que está por detrás da manipulação do fato gerador¹⁹.

Finalmente, a terceira corrente, inspirada pela teoria francesa do abuso de direito, procura identificar no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional um instrumento destinado a combater os negócios jurídicos indiretos (ainda que lícitos) que guardem como escopo puramente a redução do tributo²⁰.

Pois bem. Não obstante delineadas as três correntes – as quais se digladiam na busca do verdadeiro alcance do indigitado parágrafo único –, convém atentar que, antes de aventurarmo-nos a encampar quaisquer destes argumentos, revela-se essencial que se proceda a uma pequena digressão acerca da *mens legis*, o que doravante far-se-á através da análise, muito embora perfunctória, da Exposição de Motivos da Lei Complementar n.º 104 de 2001.

IIA – EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS: BREVE ESCORÇO

Deveras importante é a análise da intenção do legislador quando da confecção da Lei Complementar n.º 104, de 2001.

Neste sentido, cabe ressaltar que, segundo a Exposição de Motivos da referida lei, a inclusão do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional revelou-se necessária de molde a estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma apta a permitir à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a **finalidade de elisão**, constituindo-se, desta forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Consoante se extrai do trecho acima descrito, o parágrafo único do artigo 116 insurge-se claramente contra a prática de elisão na qual figure o abuso de forma ou de direito.

Aliás, insta notar que o pronunciamento – realizado por ocasião do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, promovido pela Escola de Administração Fazendária, no ano de 2001 – do Secretário da Receita Federal à época da promulgação da lei em debate, Sr. Everardo Maciel, só corrobora a Exposição de Motivos. Confira-se:

Todos sabem que qualquer lei tributária, qualquer legislação tributária não poderá deixar jamais de admitir a possibilidade de elisão, salvo num quadro absolutamente utópico, de absoluta neutralidade tributária. Essa situação evidentemente não existe e

¹⁹ NOGUEIRA, *Anais do Seminário...*, op. cit.

²⁰ Edmar Oliveira Andrade Filho, citando Vicente Rao, afere que o negócio jurídico indireto é distinto da simulação, dês que naquele há concordância entre a vontade real dos agentes e sua declaração, de modo que os agentes querem o conteúdo do ato que praticam, a cuja forma e disciplina se sujeitam. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 72. “Os Limites do Planejamento Tributário em face da Lei Complementar n.º 104/2001”. São Paulo: Ed. Dialética, 2001, pp. 23 a 40.

sequer, penso eu, jamais poderia existir em sentido absoluto, porque significaria desconhecer a possibilidade, ainda que circunstancial, ainda que eventual, de o Estado utilizar-se da legislação tributária para praticar alguma modalidade de política econômica ou mesmo de reconhecer diferenças entre os contribuintes que possam pretextar ou justificar tratamentos tributários distintos. Entretanto, repito, pode a elisão fiscal ser vista sem qualquer limite? Pode a elisão fiscal ser utilizada nesse contexto como instrumento que estabeleça essa diferenciação em virtude do conhecimento do contribuinte? É claro, todos sabem, que esse conhecimento, a disponibilização dessa informação está francamente ligada à capacidade contributiva do contribuinte e, por essa via ou em virtude disso, finda a elisão fiscal sendo um instrumento de injustiça fiscal. E não pode, como disse, a lei prever qualquer tipo de situação que venha a resultar de elisão fiscal. Em virtude disso, se promoveu essa mudança no Código Tributário Nacional. O legislador quis admitir que poderíamos ter, conforme existe em outras legislações do mundo inteiro, uma norma geral antielisão. Entretanto, para oferecer segurança jurídica ao contribuinte, deveriam ser observados procedimentos que seriam fixados na lei ordinária, para que esse contribuinte não ficasse numa situação de insegurança.

Com efeito, a interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, levada a efeito pelo ilustre doutrinador Ricardo Lobo Torres, com espeque nas considerações do Ministro José Carlos Moreira Alves, parece adequar o teor do indigitado parágrafo à verdadeira intenção do legislador complementar ao introduzir tal norma no ordenamento jurídico pátrio.

O Ministro José Carlos Moreira Alves, ao divagar a respeito dos institutos de Direito Privado que porventura possam influir na aplicação da norma em tela, aduz que o problema se coloca em identificar exatamente a natureza de que se reveste a dissimulação, isto é, se a dissimulação se refere ao ato, ao negócio jurídico ou se a dissimulação resta limitada ao plano da *mens legis*. Destarte, se tomarmos como pressuposto que a dissimulação, aqui, faz as vezes de negócio dissimulado, estaríamos a encampar a tese dos civilistas, segundo os quais a novel norma estaria a referir-se à simulação relativa, fato que nos autoriza a concluir tratar-se o parágrafo único do artigo 116 de norma anti-evasiva, e não antielisiva. E, como facilmente se nota, tal constatação tornaria a Lei Complementar n.º 104 de 2001 absolutamente desnecessária, inócua, porque

sempre se considerou essa dissimulação na simulação, a qual, por sua vez, já aparece abarcada pelo artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional²¹.

Todavia, noutro giro, pode-se emprestar ao mencionado parágrafo um conceito jurídico novo, criado pela Lei Complementar n.º 104, de 2001 – portanto não encontrado no Direito Privado –, passível de engendrar outras conseqüências à introdução deste parágrafo no Código Tributário Nacional. Frise-se que, até então, tal conceito – que empresta sentido novo ao dispositivo –, remanesce desconhecido no Brasil, mesmo porque o Código Civil não fala em dissimulação, quem o fala é a doutrina.

Assim, atinando às muito bem colocadas alegações do Ministro José Carlos Moreira Alves, o Professor Ricardo Lobo Torres identifica no dispositivo ora analisado não uma norma referente à dissimulação – tal como concebida no Direito pátrio – ou à simulação relativa, mas uma norma antielisiva, a operar não no plano do ato ou do fato, mas no plano da *mens legis*. Nesta esteira, se se emprestasse à norma caráter anti-simulatório, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a Lei Complementar n.º 104, de 2001 afigura-se desprovida de qualquer sentido, indo, por conseguinte, de encontro às regras mais comezinhas de hermenêutica, de acordo com as quais o intérprete nunca deve concluir pela inocuidade da lei, se se puder a ela emprestar um sentido que se coadune com o ordenamento jurídico no qual a mesma se vê inserida.

Mais adiante, Ricardo Lobo Torres pondera que, ao se conceber o parágrafo único como uma norma anti-simulação, a par de já existir norma com esta finalidade no Direito Tributário – artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional –, estaríamos a admitir que, em verdade, a Lei Complementar n.º 104, de 2001 acarretou inegável diminuição nas conseqüências da simulação, fazendo com que esta deixasse de ser crime, haja vista que a simulação deixaria de permitir o lançamento de ofício, levando tão-somente a uma desconsideração do fato ocorrido, concepção que, por óbvio, não se deve encampar.

Além do mais, avalia o aventado professor o quão difícil seria sair a campo em defesa da inconstitucionalidade da Lei Complementar n.º 104, de 2001, haja vista a enorme conjunção de argumentos aptos a demover qualquer que seja do contrário. Se não, vejamos.

A Mensagem que encaminhou o projeto de lei complementar ao Congresso Nacional fazia menção expressa à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro. Aliado a tal fato, impossível haver algum ponto de incompatibilidade entre a novel norma geral antielisiva e o Estado Democrático de Direito da Constituição da República de 1988, até mesmo porque em nenhum país democrático os respectivos Tribunais Superiores declararam-na inconstitucional.

De parte isto, alerta-nos que a Lei Complementar n.º 104, de 2001 parece ter dado azo a uma pequena confusão, ao não deixar claro que atos

²¹ ALVES, José Carlos Moreira. *Anais do Seminário...*, op. cit..

ou negócios jurídicos seriam passíveis de desconsideração. Afinal, a Lei Complementar n.º 104, de 2001, quando menciona que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, estaria se referindo à situação fática já ocorrida no mundo concreto, isto é, ao fato já praticado pelo contribuinte – fato impositivo? Ou estaria a dita lei a tomar em conta o fato hipoteticamente descrito na norma, ou seja, a hipótese de incidência?

No entender do Professor Ricardo Lobo Torres, a dissimulação não se materializa com relação ao fato gerador concreto, mas, sim, com relação ao fato gerador que está na norma. Desta forma, a lei tem como escopo precípua coibir a possibilidade do contribuinte praticar ato lícito revestido de uma determinada compreensão do fato gerador que não se coaduna com aquele ato praticado. A lei quer impedir que o contribuinte pratique um ato revestido de forma jurídica que não se subsuma na descrição hipotética contida na norma. Neste caso, estar-se-ia contornando, manipulando a expressão literal da lei, de modo a escapar da incidência tributária. É o que se denomina “abuso de forma jurídica”, posto que o contribuinte, ao praticar um ato lícito, estaria buscando para este ato lícito uma finalidade que não está na lei, ou melhor, estaria emprestando à lei um espírito que não é o dela. Neste específico caso, a *mens legis* aponta noutro sentido. Então, se o contribuinte eventualmente dissimular a verdadeira compreensão da lei – não o fato que realmente ocorreu – caracterizar-se-á uma elisão fiscal que pode ser combatida pela Fazenda Pública, por intermédio de uma norma antielisiva.

Como é notório, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 108, estatui uma proibição à analogia. Porém, o contribuinte, ao buscar uma interpretação ou uma compreensão do verdadeiro sentido do contrato ou do fato gerador abstrato, procura escapar da finalidade da lei, através de uma interpretação meramente literal do texto com o qual opera, num campo de lacuna, pelo que está a praticar nada mais do que analogia. Portanto, o combate a tal analogia só pode se dar por meio de uma norma contra-analógica, de modo que, quando a norma antielisiva obriga a Administração a proceder a uma requalificação do fato, está operando genuína diminuição no alcance do fato gerador. Fácil perceber que, no entender de Ricardo Lobo Torres, a nova norma antielisiva opera por contra-analogia ou por redução teleológica, ao passo que introduz genuína exceção ao artigo 108, parágrafo 1.º, do Código Tributário Nacional, o qual proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária²².

Diante do esposado, é legítimo concluir que a redução do alcance do fato gerador – levada a cabo pela Administração com espeque em uma norma antielisiva – objetiva tão-somente combater, valendo-se da contra-analogia, a analogia praticada pelo contribuinte, que, por sua vez, dilargou o sentido da letra da lei, além de sua possibilidade expressiva.

²² *Idem*.

Assevere-se, outrossim, que a autoridade administrativa mencionada no dispositivo – e a quem incumbe o ônus da prova – equivale à autoridade da Administração Fazendária incumbida do lançamento. Jamais se olvidando que a elisão fiscal abusiva só se revela passível de ser combatida ou pela legislação, por intermédio do fechamento dos conceitos jurídicos, ou pela Administração, mediante a requalificação dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, sendo certo que o Poder Judiciário não tem competência para desconsiderá-los, malgrado competir a este Poder o controle do ato de requalificação entoado pela Administração²³.

Por derradeiro, cumpre sobrelevar que o raciocínio silogístico deflagrado por Ricardo Lobo Torres na interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional revela-se inteiramente apto a adequar o teor do indigitado parágrafo à verdadeira intenção do legislador complementar, relevando salientar, outrossim, que a interpretação ora empreendida parece salvar a Lei Complementar n.º 104, de 2001 – introdutora da cláusula geral antielisiva no ordenamento jurídico pátrio – de eventual declaração de inconstitucionalidade. É a emanação do princípio da interpretação conforme a Constituição, o qual propugna seja adotada uma linha de interpretação de uma norma legal, em meio a outras que o texto comportaria. De fato, a interpretação conforme a Constituição impõe a necessidade de buscar uma interpretação que não seja a que decorre de uma leitura mais óbvia do dispositivo, excluindo as interpretações que contravenham a Constituição²⁴.

II. B - O VERDADEIRO ALCANCE DA NORMA GERAL ANTELISIVA: A CONTRAPOSIÇÃO ENTRE A JURISPRUDÊNCIA DOS CONCEITOS, A JURISPRUDÊNCIA DOS INTERESSES E A JURISPRUDÊNCIA DOS VALORES

A análise que se pretende empreender no vertente capítulo não pode prescindir do exame da interpretação da lei tributária, posto que a posição a ser adotada pelo aplicador do Direito revelar-se-á essencial ao deslinde do instituto da elisão fiscal²⁵.

Neste sentido, releva notar que o Código Tributário Nacional dedica um capítulo inteiro – Capítulo IV, do Título I, do Livro II – à interpretação e à integração da legislação tributária, porém tais normas são assaz insuficientes, necessitando elas próprias de interpretação, sendo certo que o intérprete não pode deixar de recorrer às normas de Direito Civil, assim como

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Anais do Seminário...*, *op. cit.*

²⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição (fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora)*, 3.ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1999, p. 181.

²⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n.º 44. “A elisão fiscal na era dos valores”. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 136.

aos princípios gerais do Direito, aos princípios constitucionais e, ainda, aos princípios da interpretação²⁶. Entretanto, imperioso destacar que mencionados princípios não são passíveis de conversão em **regras** de interpretação, até porque, nas palavras de Humberto Ávila, “os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade”²⁷.

Ademais, consoante nos aclara o Professor Ricardo Lobo Torres, a interpretação do Direito Tributário não ostenta qualquer peculiaridade que determine a sua separação da interpretação de outros ramos do Direito, sendo certo que remanescem vetustas as posições nas quais se costuma privilegiar as famosas parênticas *in dubio contra fiscum* ou *in dubio pro fisco*. Destarte, a interpretação do Direito Tributário, a despeito de estampar determinadas particularidades – advindas da estrutura própria de suas normas –, não justifica a elaboração de regras especiais, valendo salientar que tal interpretação subordinar-se-á ao pluralismo metodológico, em virtude do que os métodos serão aplicados em consonância com o caso e com os valores ínsitos à norma. Depreende-se disto que os diversos métodos – sistemático, histórico, teleológico, literal e lógico – não são contraditórios, mas, sim, complementares, vez que entre eles não existe hierarquia²⁸.

Historicamente, na seara do Direito Tributário, a interpretação seguiu um movimento pendular, na qual cada pólo específico representava uma defesa arraigada no que atine à proteção do direito do Fisco ou do contribuinte²⁹.

Porém, no decorrer dos dois séculos passados, tais idéias se esvaíram, pelo que a interpretação tributária toma corpo a partir das diferentes concepções no campo da Teoria Geral da Interpretação, dando ensejo à formação de três correntes teóricas básicas, quais sejam: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.

E nas sempre bem lançadas lições do Professor Ricardo Lobo Torres, o problema da elisão fiscal encontra-se intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do Direito Tributário, razão pela qual, de modo a compreendermos as mais variadas manifestações acerca da interpretação do instituto em tela, urge que se proceda a uma pequena digressão em torno das posições acima aludidas. É o que, daqui em diante, se

²⁶ Ricardo Lobo Torres destaca exercerem considerável influência sobre a interpretação do Direito Tributário os princípios da boa-fé, da igualdade, da legalidade, do Estado Social de Direito, da democracia, da liberdade de iniciativa, da propriedade privada e da capacidade contributiva, aliados aos princípios interpretativos da unidade e da interpretação conforme a Constituição. TORRES, *Curso de Direito Financeiro*..., *op. cit.*, p. 130.

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, 1.ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Malheiros, 2000, p. 70.

²⁸ TORRES, *Normas de Interpretação*..., *op. cit.*, pp. 52 e 54. TORRES, *Curso de Direito*..., *op. cit.*, p. 131.

²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 83. “A elisão fiscal e a LC n.º 104/01”. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, pp. 141/149.

empreenderá, a começar pelo exame do que preconizava a jurisprudência dos conceitos.

A *jurisprudência dos conceitos*, dotada de muita força, galga seus primeiros passos no século XIX, no auge do Estado Liberal, o qual restava caracterizado por uma verdadeira afirmação dos direitos individuais – dando origem ao chamado individualismo possessivo –, que, em sua expressão econômica, traduziam-se na liberdade de contrato e na propriedade privada, considerada aqui direito absoluto.

Nesta fase, o direito guardava como desiderato a preservação da segurança das relações jurídicas, ao passo que a *jurisprudência dos conceitos* avocava o método de interpretação sistemático, lançando sobre o espectro fiscal a interpretação formalista.

Segundo a interpretação calcada na *jurisprudência dos conceitos*, os conceitos jurídicos expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, privilegiando a interpretação lógico-sistemática, de modo que os conceitos e institutos devem ser compreendidos de acordo com o lugar que ocupam ou com o sistema do qual promanam³⁰.

Destá forma, ao se aplicar ao Direito Tributário a tese da primazia do método sistemático, presencia-se inegável prevalência do Direito Civil sobre o Direito Tributário, em detrimento da realidade econômica subjacente à hipótese de incidência – tida como a definição abstrata da situação necessária ao nascimento da obrigação tributária. De outra parte, a legalidade estrita, a ajuridicidade da capacidade contributiva, a superioridade do papel do legislador, a autonomia da vontade e o caráter absoluto da propriedade transmudam-se a pilares do sistema jurídico³¹.

No contexto acima delineado, onde a capacidade contributiva remanesce aniquilada pelo princípio da legalidade, onde as categorias de Direito Civil, independentemente da realidade econômica³², cedem aos institutos do Direito Tributário, o contribuinte gozará de ampla e ilimitada liberdade para planejar seus atos, adotando, por conseguinte, forma jurídica que não se subsuma na situação hipotética descrita na norma, muito embora o ato por ele levado a cabo produza efeitos idênticos aos da descrição legal. Assim, fácil depreender que, neste cenário, a elisão fiscal é largamente admitida³³.

Advém daí que, nos termos desta corrente teórica, a elisão é sempre lícita, haja vista que se o contribuinte conseguir descobrir meios lícitos,

³⁰ TORRES, *Anais do Seminário*..., *op. cit.*

³¹ Ricardo Lobo Torres, numa alusão a Alfredo Augusto Becker, o parafraseia: ou “a capacidade contributiva está escrita na Constituição, ou não existe! *Idem*.”

³² Ricardo Lobo Torres prega que, nos termos da escola conceptualista, a interpretação tem que ser apenas jurídica, dês que a questão econômica está fora do direito, posto que metajurídica. É uma questão que está no campo das Ciências Sociais e não tem a ver com o Direito, porque o Direito cuida apenas de normas jurídicas. A capacidade contributiva, como emanção desse substrato econômico, é também extrajurídica. *Idem*.

³³ RIBEIRO, *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n.º 44, *op. cit.*, p. 137.

pinçados do Código Civil, para fins de otimizar os seus negócios, não há sentido em se perquirir acerca da adequação ou não do instrumento, uma vez que se existe no Código Civil, tal meio, por ser lícito, será aplicado, pelo que lícita será a elisão.

No entanto, não se olvide que, pelos mesmos motivos acima expostos, veda-se, peremptoriamente, o uso da analogia – *ex vi* do artigo 108, § 1.º, do Código Tributário Nacional, adotando-se a legalidade estrita, concretizada, por seu turno, pelo princípio da tipicidade da tributação, obrigando o legislador – que desempenha papel de herói dentro dessa ideologia – a prever, de maneira esgotativa, todas as situações passíveis de serem tributadas, de molde a não deixar lacunas no ordenamento. Explica-se: conforme alhures aludido, o princípio da legalidade da tributação materializa-se por intermédio do princípio da tipicidade, diante do que os fatos tributáveis aparecem arrolados em enumeração taxativa – *numerus clausus* –, para além da qual existe um espaço de liberdade e propriedade insuscetível de ser preenchido por analogia³⁴.

Alberto Xavier chega a afirmar ser incompatível com o Estado de Direito a tributação pelo Poder Executivo por analogia, posto que estar-se-ia tributando fatos inexistentes, numa evidente restrição à propriedade privada. Acoima, destarte, as cláusulas antielisão de *cláusulas em fraude à Constituição*, legitimadoras, via de consequência, do *abuso do poder de tributar*³⁵.

À guisa de ilustração, vale a pena transcrever a sua posição:

*Bem vistas as coisas, a tributação com base em cláusula antielisiva é, em suma, uma “tributação psicanalítica” pela frustração de um desejo – o desejo do Fisco de que tivesse escolhido o caminho alternativo mais oneroso, mas que o particular não escolheu, por na sua autonomia da vontade ter preferido um caminho menos oneroso*³⁶.

No Brasil, podemos citar como adeptos desta escola os ilustres Gilberto de Uihôa Canto, Antônio Roberto Sampaio Dória, Geraldo Ataliba, Sacha Calmon Navarro Coelho e Alberto Xavier, ao passo que, no plano internacional, destacam-se Gian Antonio Micheli e Achille Donato Giannini, dentre outros.

Já o positivismo sociológico e historicista – representado pela *jurisprudência dos interesses* –, com a sua consideração econômica do fato

³⁴ De acordo com Alberto Xavier, o princípio da legalidade da tributação não pode caracterizar-se apenas pelo recurso ao conceito de “reserva de lei”, pois não se limita à exigência de uma lei formal como fundamento da tributação. Vai mais além, exigindo uma lei revestida de especiais características. Não basta a lei, é necessária uma “lei qualificada”. XAVIER, *Tipicidade da Tributação*..., *op.cit.*, p. 52.

³⁵ *Ibidem*, pp. 152 e 153.

³⁶ *Idem*.

gerador, consoante nos alerta o Professor Ricardo Lobo Torres, galga à conclusão oposta, pregando a ilicitude generalizada da elisão, posto que consubstanciaria evidente o abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir o seu negócio jurídico. A interpretação fundada na *jurisprudência dos interesses*, neste diapasão, vem fulcrada na autonomia do Direito Tributário, na possibilidade de analogia, na preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais, na função criadora do juiz, na intervenção sobre a propriedade e na sobrepujança da idéia de interpretação econômica sobre a interpretação meramente civilista³⁷.

De parte isto, a *jurisprudência dos interesses* abre espaço a uma interpretação teleológica, deslocando-se para o aplicador da lei a qualidade de astro do fenômeno hermenêutico, tendo em vista que ao mesmo caberia o afastamento da forma jurídica pelo contribuinte adotada, no flagrante intuito de atingir a realidade econômica subjacente³⁸.

Saliente-se que a escola ora sob análise começa a concretizar-se no limiar do Estado do Bem-estar Social – também chamado de Estado-Providência ou Estado Intervencionista –, diante do qual pôde-se presenciar um alargamento das atribuições do Estado, passando este a intervir no domínio econômico e social, de modo a atenuar determinadas distorções do mercado, bem como as crises provocadas pelo desemprego crescente, aliadas aos efeitos decorrentes da Revolução Industrial, pelo que se consolidam os direitos sociais³⁹.

Interessante observar que a origem da doutrina da interpretação econômica não guarda, a rigor, uma conotação política antiautoritária, posto que não surgiu, como muitos imaginam, na atmosfera da ideologia nazista⁴⁰.

Inclusive, nas preciosas lições entoadas pelo Professor Johnson Barbosa Nogueira, curial sublinharmos o seguinte:

Na verdade, a interpretação econômica surgiu mais como uma necessidade interpretativa mesmo, para se alcançar uma melhor organização de justiça, ou seja,

³⁷ *Anais do Seminário*..., *op. cit.*

³⁸ RIBEIRO, *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n.º 44..., *op. cit.*, p. 141. Johnson Barbosa Nogueira ressalta que Enno Becker afirmava visar a nova proposta tão-somente impor ao juiz, com a máxima evidência, o dever de desenvolver completamente o pensamento jurídico contido no Direito Tributário, fazendo-o levar em conta os fins da lei tributária e o seu alcance econômico, assim como as formas de que se revistam no momento as situações da vida prática. *Anais do Seminário*..., *op. cit.*...

³⁹ Nos dizeres de Ricardo Lobo Torres, a *jurisprudência dos interesses*, que surge a partir de 1919, com a obra de Enno Becker e, principalmente, com o Código Tributário alemão de 1919, é contemporânea a uma nova manifestação do Estado, porque aquele Estado Social de Direito, que pretende distribuir rendas e tirar da sociedade cada vez mais recursos a título de redistribuição para os mais pobres, nem sempre os redistribui efetivamente para os mais pobres. *Idem*.

⁴⁰ NOGUEIRA, *Anais do Seminário*..., *op. cit.*

*como uma reação ao modelo de interpretação tradicional que expulsou a atividade valorativa e, conseqüentemente, impunha ao juiz uma camisa de força que o impedia de realizar a melhor justiça em certas situações extremas, sobretudo abusivas. Portanto, a interpretação econômica surgiu muito mais como uma reação àquele modelo interpretativo, tradicional, positivista, normativista, que não permitia alcançar certas situações para as quais havia um clamor de justiça pela lei tributária, sobretudo tendo em vista o princípio da capacidade contributiva (...)*⁴¹.

Nada obstante o supra-esposado, a História revela que a consideração econômica, consoante observa o Professor Ricardo Lodi Ribeiro, foi concebida primordialmente como uma regra de interpretação orientada à função de auferir receitas das normas com finalidades arrecadatórias⁴².

Na doutrina pátria, Amílcar de Araújo Falcão adere às posições representadas pela *jurisprudência dos interesses*. E, na seara estrangeira, a obra de Benvenuto Griziotti encorpa as idéias por esta corrente difundidas.

Noutro espectro, a partir da década de 1970, em virtude da influência que se abateu no pensamento ocidental, resultado das obras de Karl Larenz (Metodologia da Ciência do Direito) e John Rawls (Uma Teoria da Justiça), presencia-se o advento do pós-positivismo, a representar considerável ruptura na condução da interpretação jurídica, espelhada na incansável perseguição da ponderação entre a capacidade contributiva e a legalidade, entre os valores justiça e segurança jurídica. É a linha jusfilosófica correspondente à *jurisprudência dos valores*.

Objetiva-se, portanto, combater a elisão fiscal mediante uma ponderação entre o princípio da capacidade contributiva⁴³ e o princípio da legalidade⁴⁴, entre o Direito Civil e o Direito Tributário.

⁴¹ *Idem*.

⁴² RIBEIRO, *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n.º 44..., *op. cit.*, p. 142.

⁴³ O princípio da capacidade contributiva é uma decorrência da própria isonomia tributária e está expresso no artigo 145, § 1.º, da Constituição da República. Portanto, este princípio vai efetivar o valor da justiça tributária. A capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva, mandando que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza. Desta forma, onde não houver riqueza é inútil instituir imposto. Neste contexto, capacidade contributiva é capacidade econômica do contribuinte, significando que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

⁴⁴ No que concerne ao princípio da legalidade em sentido genérico, está consagrado no artigo 5.º, II, da Carta Magna, ao passo que, no artigo 150, I, consubstancia-se o princípio da legalidade tributária. No primeiro deles, temos a legalidade em sentido amplo, segundo a qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Porém, no Direito Tributário, prevalece o princípio da legalidade estrita, que significa que só a lei pode criar ou majorar tributos.

Destarte, sempre que se vislumbrar a emergência de conflitos entre os princípios em debate, empreender-se-á verdadeira análise da situação concreta diante da qual se originou o conflito. É a aplicação do método da ponderação de bens, que, por seu turno, aparece intimamente vinculado ao princípio de hermenêutica constitucional da concordância prática, destinado a impor a coordenação dos bens jurídicos em conflito, de modo a evitar o total sacrifício de uns em relação aos outros. Isto é, determina-se sejam impostas restrições recíprocas sobre os bens jurídicos tutelados pelos princípios em disputa, na incansável busca de um ponto ótimo, de forma que nenhum princípio sofra aniquilação em favor do outro. Na dicção de Daniel Sarmento, tem-se que “o grau de compressão a ser imposto a cada princípio envolvido na questão, dependerá da intensidade com que o mesmo venha afetado no caso concreto”⁴⁵.

A *jurisprudência dos valores*, marcada pelo pluralismo metodológico, sinaliza, nas proficientes palavras de Ricardo Lobo Torres, um novo momento histórico da afirmação do Estado Democrático de Direito, que é o Estado da Sociedade de Riscos⁴⁶.

Vale transcrever – até porque sumamente relevante – algumas teses pós-positivistas, enumeradas pelo retromencionado tributarista, cujo objetivo precípua situa-se em superar o impasse a que fora levada a teoria da interpretação do Direito Tributário. Vejamos:

- a) *preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, expressos no artigo 1.º da Constituição da República Federativa do Brasil;*
- b) *ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à idéia de justiça e obtido por argumentação democrática, e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de “segurança da regra”;*
- c) *equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador;*
- d) *harmonização entre direito e economia;*
- e) *simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade*⁴⁷.

⁴⁵ SARMENTO, Daniel. “Os Princípios Constitucionais e a Ponderação de Bens”. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1999.

⁴⁶ Conforme preceitua Ricardo Lodi Ribeiro, o pano de fundo para o desenvolvimento das idéias concebidas pela jurisprudência dos valores é um mundo que sai do ocaso dos regimes socialistas e da falência do *Welfare State*, numa era globalizada, caracterizada por um Estado de Risco, incapaz de garantir as prestações sociais que caracterizaram o Estado Social. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n.º 44..., *op. cit.*, p. 144.

⁴⁷ TORRES. *Anais do Seminário...*, *op. cit.*

Assim, tem-se que a *jurisprudência dos valores* e o pós-positivismo tão-somente admitem o planejamento fiscal como forma de economizar impostos, desde que não haja abuso de direito.

No Brasil, expoentes da *jurisprudência dos valores* são os eminentes Ricardo Lobo Torres, Marco Aurelio Greco e Hermes Marcelo Huck, sendo certo que, na Alemanha, Klaus Tipke foi o responsável por utilizar as idéias nesta corrente calcadas.

Faz-se necessário frisar que a *jurisprudência dos valores* – escola prevalecte nas últimas décadas em todas as nações cultas –, substituiu as duas outras correntes teóricas, ao vincular a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos atinentes à liberdade, à segurança e à justiça⁴⁸.

Hodiernamente, as correntes teóricas que preconizam a vedação absoluta à elisão fiscal, assim como as que a concebem como um direito constitucional do contribuinte, restam superadas, de modo que perfeitamente condizente com o Estado Democrático de Direito a previsão de cláusulas antielisivas, aptas a autorizar a desconsideração do planejamento tributário empreendido às custas do abuso da possibilidade expressiva da letra da lei, levado a efeito, por sua vez, por intermédio da manipulação de conceitos jurídicos abertos e indeterminados⁴⁹.

Por derradeiro, cumpre atentar que a jurisprudência dos valores, assecuratória do equilíbrio entre a capacidade contributiva e a legalidade, chancela a adoção de cláusulas antielisivas, como meio de preservar os valores da segurança jurídica e da justiça, coibindo, por conseguinte, a realização de qualquer negócio jurídico que, valendo-se da indeterminação dos conceitos, desborde dos limites da razoabilidade.

II.C – DA EFICÁCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN: CONSIDERAÇÕES ACERCA DA MEDIDA PROVISÓRIA 66/02 – A TENTATIVA DE REGULAMENTAÇÃO

Cumpre atentar, desde logo, que Lei Complementar n.º 104, de 2001, responsável pela introdução, no Código Tributário Nacional, do parágrafo único ao artigo 116, não é auto-aplicável, razão pela qual a sua eficácia depende da publicação da lei ordinária mencionada no bojo do próprio parágrafo único.

Como se vê, o parágrafo único ora debatido conserva-se na dependência de normas estaduais e municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado.

Desta feita, consoante nos alerta – como sempre com bastante propriedade – o Professor Ricardo Lobo Torres, uma vez tendo sido a norma

⁴⁸ *Idem*.

⁴⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 44..., *op. cit.*, p. 154.

antielisiva carreada ao ordenamento jurídico pátrio por lei complementar federal, a regra procedimental ordinária respectiva não será apenas federal, mas deverá operar no âmbito do processo administrativo fiscal da União, dos Estados e dos Municípios. No entanto, se as legislações dos indigitados entes federativos já dispuserem de regras de procedimento administrativo que permitam a pronta aplicação da norma antielisiva, nada, por óbvio, poderia impedir a incidência imediata do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

No que concerne à União, a qual possui legislação segura sobre o processo administrativo tributário, a mencionada regra é auto-executável. Até porque, segundo Lobo Torres, a regra geral antielisiva é meramente declaratória e, por tal razão, apenas requer complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou o Município não possui⁵⁰.

Com efeito, a indigitada lei ordinária, até o presente momento, não adveio. Porém, tal fato não quer significar a ausência de esforços neste mister.

Neste diapasão, essencial asseverar que foi esta, dentre outras, a intenção da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, que, nos seus artigos 13 a 19, sob a epígrafe “procedimentos relativos à norma geral antielisão”, objetivara regulamentar o parágrafo único do artigo 116.

No entanto, o Congresso Nacional, quando da aprovação da aludida medida provisória, perpetrou algumas alterações em seu conteúdo, de modo que os artigos que dispunham sobre a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 foram solenemente eliminados, por ocasião da ulterior análise do projeto de lei de conversão.

Passado o tempo, constata-se que a aventada eliminação fora, no final das contas, salutar, uma vez que grande parte da doutrina tributária pronunciou-se no sentido da inconstitucionalidade da medida provisória em debate, por afronta ao princípio da legalidade tributária, radicado no artigo 150, inciso I, da Constituição da República, segundo o qual é vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” – o que, por si só, constituía um indicativo de que não seriam poucos os questionamentos atinentes à futura lei ordinária no Supremo Tribunal Federal.

À guisa de curiosidade histórica, ademais de auxiliar o deslinde de tema tão complexo, proceder-se-á, adiante, a um breve exame dos artigos vetados, bem como escandir-se-á a celeuma que a tentativa de regulamentação deste parágrafo único deflagrou no meio jurídico.

Inúmeras foram as manifestações de contrariedade da doutrina. Entretanto, a mais corriqueira delas foi o fato de a Medida Provisória n.º 66, de 2002, haver desbordado dos lindes apostos pela Lei Complementar n.º 104, de 2001, incorrendo em flagrante contradição.

⁵⁰ TORRES. *Anais do Seminário...*, *op. cit.*.

Alberto Xavier capitaneou a vertente doutrinária mais enfática no combate ao teor da Medida Provisória n.º 66, de 2002, chegando a afirmar que a mais singela comparação entre as disposições da citada medida provisória e a Lei Complementar n.º 104, de 2001, revela que as primeiras não só ultrapassaram largamente o escopo da segunda, como também são em relação a ela logicamente contraditórias⁵¹.

Não com menos verve, o tributarista Ives Gandra da Silva Martins dispôs textualmente que a Medida Provisória n.º 66, de 2002, não obstante não ter se cingido aos aspectos procedimentais mencionados no parágrafo único do artigo 116, violava a Carta Magna ao versar acerca dos aspectos materiais⁵².

Decerto, a Medida Provisória n.º 66, de 2002, alargara indisfarçavelmente o círculo dos atos ou negócios suscetíveis de desconsideração, pelo que não se limitara a estabelecer os procedimentos para a desconsideração destes atos jurídicos.

De fato, superficial análise do parágrafo único do artigo 13 da malfadada medida provisória nos remete, de pronto, à constatação segundo a qual a espécie normativa em tela procedia à exclusão do dolo, da fraude e da má-fé do instituto da dissimulação (simulação relativa), isto é, estatuiu que o disposto em seu artigo 13 não se aplicaria aos casos de dolo, fraude e simulação.

Diante do ocorrido, Maria Rita Ferragut chega a entoar que a Medida Provisória n.º 66, de 2002, lançara mão de um conceito novo de dissimulação, sendo certo que dissimular, nos termos da dita medida, corresponderia a evitar a ocorrência do fato jurídico-tributário – inclusive por meio de planejamentos –, reduzir o valor do tributo ou postergar o seu pagamento⁵³.

É o que se pode depreender da letra do artigo 14 da Medida Provisória n.º 66, de 2002, o qual rezava serem passíveis de desconsideração atos em que se verifique, entre outros fundamentos que não foram objeto de tipificação, a ocorrência de “falta de propósito negocial” ou “abuso de forma”, considerando-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa para os envolvidos entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato, e considerando-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

⁵¹ XAVIER, Alberto. “A Norma Geral Antielisão da MP n.º 66/02 e a Tributação por Analogia: Uma brutal agressão ao princípio da legalidade”. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em 17 de maio de 2003.

⁵² MARTINS, *op. cit.*, pp. 12 a 16.

⁵³ FERRAGUT, Maria Rita. Processo Administrativo Fiscal – Volume VI. “Os Planejamentos Fiscais em face da Norma Geral Antielisão Constante da Medida Provisória n.º 66/2002: Inconstitucionalidades e Procedimento Administrativo de Desconstituição de Atos e Negócios Jurídicos”. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 99.

Ives Gandra da Silva Martins vislumbra mais uma inconstitucionalidade, qual seja, a desconsideração regulamentada pela medida provisória apenas surtiria efeito para fins tributários, pelo que se conclui que a medida adotada continuaria a valer para os demais ramos do Direito⁵⁴.

Como se vê, a solução a ser engendrada pela MP n.º 66, de 2002, neste ponto, conduziria a verdadeiro paradoxo jurídico.

Exame mais detido do natimorto artigo 14, segundo Alberto Xavier, faz-nos galgar à conclusão de acordo com a qual a essência do princípio básico do sistema tributário nacional, que é o princípio da legalidade da tributação, restaria combatida e, com ela, o próprio Estado de Direito. A aprovação da medida nestes moldes constituiria, nas palavras do autor, retrocesso inaceitável no caminho da construção de uma sociedade em que as liberdades civis e políticas assegurem os valores da personalidade, a propriedade e a economia de mercado⁵⁵.

Em verdade, o trecho da Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 66, de 2002, que faz irromper tantas manifestações contrárias à mesma é o seguinte:

Art. 12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abusos de forma ou falta de propósito negocial.

Exatamente por esta razão, Maria Rita Ferragut acoimou de inconstitucional a referida medida provisória, dês que a mesma estaria autorizando a desconsideração de atos lícitos, confundindo, portanto, planejamento fiscal lícito com fraude fiscal. Assim, ao intencionar tributar os planejamentos fiscais que lícitamente primaram por evitar a ocorrência de fatos geradores, a MP n.º 66, de 2002, estaria a implodir a liberdade de iniciativa, a qual, como já vimos, constitui um dos pilares do Estado Democrático de Direito da Constituição da República de 1988⁵⁶.

De parte isto, o Professor Alberto Xavier deita seu enfoque na patente violação ao artigo 108, parágrafo 1.º, do Código Tributário Nacional, que determina que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não prevista em lei”⁵⁷.

⁵⁴ MARTINS, *op. cit.*, pp. 12 a 16.

⁵⁵ XAVIER, Alberto. “A Norma Geral Antielisão da MP n.º 66/02 e a Tributação por Analogia: Uma brutal agressão ao princípio da legalidade”. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em 17 de maio de 2003.

⁵⁶ FERRAGUT, *op. cit.*, pp. 102 e 106.

⁵⁷ XAVIER, “A Norma Geral Antielisão...”, *op. cit.*

Neste compasso, merece menção o princípio da tipicidade – veículo concretizador do princípio da legalidade –, o qual proclama que a tributação não basta simplesmente exigir-se lei formal e material para a criação do tributo, sendo necessário que a lei instituidora do tributo preveja todos os elementos necessários à sua cobrança, tais como o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, dentre outros. Destarte, como se nota, há necessidade que a lei defina todos os elementos da obrigação tributária, sendo indubitável que, para além desta taxatividade, existe um espaço de liberdade e propriedade insuscetível de ser preenchido por analogia.

Porém, seria justamente este espaço que a Medida Provisória n.º 66, de 2002, estaria a invadir, ao autorizar à Administração Pública a tributação de atos válidos, não revestidos de dolo, fraude ou simulação⁵⁸.

E isto, na opinião dos supra-referenciados autores, tão-somente poderia ser levado a efeito por intermédio de lei, em respeito ao princípio da legalidade, que, por sua vez, constitui limitação constitucional ao poder de tributar, razão pela qual também é chamado de princípio-garantia⁵⁹.

Ricardo Lobo Torres, inclusive, leciona que a verdadeira sede do poder de tributar está na *Declaração dos Direitos Fundamentais* (artigo 5.º do texto de 1988), guardando como contraponto fiscal a *Declaração dos Direitos do Contribuinte* e de suas garantias (artigos 150 a 152 da Carta Magna). Desta forma, o poder de tributar finca raízes nos incisos XXII e XIII do artigo 5.º da Constituição da República, posto que tais incisos proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, que, juntos, compõem o substrato econômico para a imposição fiscal⁶⁰.

Fácil atinar, assim, que o princípio da legalidade faz parte do núcleo intangível da Carta Magna, motivo por que não poderia ser o mesmo objeto de medida restritiva por emenda constitucional, muito menos por lei complementar. Aliás, como a Medida Provisória n.º 66, de 2002, desbordou dos

⁵⁸ Alberto Xavier alerta que “são nestes modelos ideológicos repudiados pela História e incompatíveis com o Estado-de-Direito que se pretende instaurar uma “ditadura fiscal” que permite ao Fisco tributar ao seu capricho e arbítrio atos juridicamente lícitos e verdadeiros, submetendo o cidadão ao vexame de um poder inquisitorial que lhe permite ser indagado porque fez uma venda e não uma permuta, porque fez um depósito e não um empréstimo, porque fez um aumento de capital e não uma compra e venda, porque fez uma cisão e não uma dissolução, porque emitiu uma debênture e não uma parte beneficiária, e assim por diante. Que resta da liberdade civil de contratação, da liberdade econômica de organização e da propriedade dos bens legitimamente adquiridos? E em mãos de quem fica esse poder de pesquisar, devassar, investigar e apreciar as razões que levam o cidadão a seguir um caminho em vez de outro?”. *Idem*.

⁵⁹ Ricardo Lobo Torres enuncia que o “poder fiscal se constitui no espaço aberto pelas imunidades e privilégios, e por eles é totalmente limitado. Ele impõe o dever fundamental de pagar tributos (...)” O tributo, destarte, sofre limitação dos direitos fundamentais, posto que nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação (Imunidades e Isonomia)*, 1.ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Renovar, 1999, p. 19.

⁶⁰ *Ibidem*, pp. 20 e 21.

limites permitidos pela Lei Complementar n.º 104, de 2001, – posto que não dispôs apenas sobre os aspectos procedimentais –, há que se destacar, ainda, outra inconstitucionalidade perpetrada pela mesma, qual seja, a nítida afronta ao artigo 62, parágrafo 1.º, inciso III, da Constituição da República, que reza ser vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria reservada a lei complementar⁶¹.

Diante das críticas entoadas à medida provisória ora objeto de análise, resta-nos não perder de vista que a constatação segundo a qual a espécie normativa em questão já nascera inconstitucional parte da vertente doutrinária que não considera o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional norma geral antielisiva, mas, sim, norma antievasiva ou, nas palavras do Professor Alberto Xavier, norma anti-simulação.

III – DA EFETIVIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN: ANÁLISE DE ALGUNS CASOS CONCRETOS

Conforme se depreende do capítulo imediatamente precedente, estamos diante de norma cuja eficácia jurídica – isto é, a aptidão formal para incidir e reger as situações da vida, operando os efeitos que lhe são próprios – resta sujeita à publicação de lei ordinária, demandada no corpo do parágrafo único *sub examen*⁶², lei esta que, por sua vez, deverá operar no âmbito do processo administrativo fiscal da União, dos Estados e dos Municípios.

Por óbvio, como não se preencheu, até o presente momento, o vácuo legislativo acima ressaltado, impossível escandirmos a efetividade da norma antielisiva introduzida no ordenamento jurídico brasileiro, mesmo porque, como é cediço, a efetividade de qualquer norma guarda relação direta de dependência com a sua eficácia jurídica². **Todavia, nada obsta que se proceda, às avessas, ao exame da efetividade da norma geral antielisiva, mediante a abordagem dos casos nos quais, inobstante a inexistência da lei regulamentadora, decidiu-se pela licitude de operações realizadas com respaldo nos mais variegados planejamentos tributários**⁶³.

Aliás, já se pode extrair as mais variegadas conseqüências a serem produzidas pela novel regra antielisiva, dentre as quais destaca-se a permissão outorgada à autoridade administrativa para operar verdadeira requalificação dos atos ou dos negócios praticados em fraude à lei ou sob o abuso de forma jurídica, atingindo, com isto, a dissimulação do fato gerador abstrato – hipótese de incidência –, para devidamente adequar a *intentio facti* à *intentio juris*.

Com efeito, a gradual emergência do princípio da

⁶¹ XAVIER, “A Norma Geral Antielisiva...”, *op. cit.*

⁶² BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas – Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*, 3.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1996, p. 83.

⁶³ *Idem*.

transparência – por muitos denominado de visibilidade –, aliada ao seu efetivo firmamento, figurou como o grande mote responsável pelo espraiamento das tão propaladas normas antielisivas, que, por sua vez, exercem indiscutível papel de força motriz na busca de clareza e abertura na conduta do contribuinte.

Neste sentido, vale a pena observar que, ao passo que a *Lei de Responsabilidade Fiscal* objetiva, juntamente com o vindouro *Código de Defesa do Contribuinte*, respaldar o contribuinte contra eventuais riscos fiscais deflagrados pela atividade financeira do Estado – e originários do descontrole orçamentário –, as normas *antielisivas e anti-sigilo* guardam como função primordial a prevenção dos riscos fiscais, desta feita levados a cabo não pelo Estado, mas em decorrência da conduta abusiva assumida pelo contribuinte ao planejar seus negócios.

Assim, a introdução da regra geral antielisiva no Direito brasileiro, em consonância com os ordenamentos jurídicos de vários países desenvolvidos, deveu-se, acima de tudo, às necessidades ditadas pelo fenômeno da globalização, típico do Estado Subsidiário, característico da sociedade de riscos⁶⁴.

Frise-se, neste passo, que, no Brasil, já convivíamos com normas antielisivas específicas, tais como as estatuídas na Lei n.º 9.430/96 – as quais abrigavam a idéia de criar a possibilidade de tributação sobre os preços de mercado nas operações entre empresas associadas (princípio *arm's length*) – e nos artigos 51 da Lei n.º 7.450/85 e 3.º, § 4.º da Lei n.º 7.713/88, vocacionadas estas últimas a impedir recorra o contribuinte à fraude ou ao abuso de forma jurídica quando da confecção da declaração do Imposto de Renda, de forma a determinar o recolhimento a menor do tributo.

A despeito da detecção da elisão abusiva causar certa celeuma – em virtude, sobretudo, do emprego, pelo intérprete, dos polêmicos métodos que devem norteá-lo –, a analogia envidada pelo contribuinte impõe o advento de uma **norma geral antielisiva e contra-analógica**, apta a coarctar – embora não inteiramente, posto que impossível – tais práticas violentadoras do verdadeiro sentido da norma.

⁶⁴ Ricardo Lobo Torres advoga, com a costumeira precisão, que o Estado Democrático de Direito vai, aos poucos, assumindo as características de Estado Subsidiário, catapultado pelo fenômeno do primado da sociedade sobre o Estado, motivo pelo qual presencia-se a irrefreável tendência de a sociedade resolver por si só seus problemas, tão-somente recorrendo ao Estado de forma subsidiária. Nesta esteira, é imperioso que a sociedade, nas suas relações com o Estado, aja de forma transparente, de modo que seja exterminada, na organização de seus negócios, a opacidade da conduta abusiva baseada na prevalência da forma sobre o conteúdo. Já no que concerne à conduta do Estado, deve este primar por uma maior transparência no exercício dos meios para captar, gerir e aplicar os recursos públicos. Cumpre anotar, nas palavras do aludido mestre, não se tratar de um Estado Pós-moderno, mas, sim, de um Estado Pós-positivista, que, respaldado pela transparência, busca a superação dos riscos sociais, corporificados na ambivalência impregnada em suas normas e em suas políticas públicas – consequência direta advinda da impossibilidade de consenso dos cidadãos quando da execução destas últimas. TORRES, *Tratado de Direito Constitucional...*, op. cit., pp. 19 e 20; e *Anais do Seminário...*, op. cit..

Pois bem, no presente capítulo, procuraremos abordar diversos casos concretos nos quais o contribuinte indubitavelmente pretendeu, via planejamento tributário, pagar menos tributo, e analisaremos, com base na posição doutrinária sustentada pelo Professor Ricardo Lobo Torres – com espeque nos conceitos emitidos por Tipke –, da qual somos partidários, se mencionados planejamentos merecem ser objeto de requalificação por parte da autoridade administrativa competente, ou, se, ao contrário, são verdadeiramente lícitos e legítimos, por não terem se esquivado em abusos de formas, dilargadores da possibilidade expressiva da letra da norma.

No primeiro caso a nos servir de parâmetro, examinaremos o comportamento adotado por uma empresa de calçados, a qual, inconformada em ter sido atuada pela autoridade administrativa competente para fiscalizar o recolhimento do Imposto de Renda, ajuizou ação anulatória de débito fiscal, objetivando desconstituir lançamento de ofício, oriundo de arbitramento.

Importante anotar que, nos termos do auto de infração, dentre outras múltiplas infrações, ocorrera subfaturamento, possibilitado pelo manejo do seguinte expediente, qual seja: a indigitada empresa vendia mercadorias **por preços inferiores aos praticados usualmente com os seus clientes** para empresas coligadas pertencentes a seus diretores. E o valor da suposta omissão de receita aparece representado pela exata diferença entre os preços pelos quais a mencionada empresa vendeu tais mercadorias às empresas de propriedade de seus diretores e os preços pelos quais a referida empresa vendia estes mesmos produtos aos lojistas, comerciantes varejistas.

Noutro giro, releva ressaltar que a empresa autora pagava o Imposto de Renda pela sistemática do lucro real, ao passo que as oito empresas coligadas apuravam seus resultados com base no lucro presumido⁶⁵, o que, segundo a Fazenda Nacional, redundou num grave prejuízo ao Erário. Ocorre que o que para a Fazenda se caracterizava, sem sombra de dúvidas, como omissão de receita, para a empresa autora não passava de mera transferência de receita, sem omissão, eis que a receita fora realizada pelas oito empresas satélites.

Trocando em miúdos, a Fazenda Nacional alegara que, ao constituírem, no mesmo dia do mês de maio de 1980, oito sociedades por cotas

⁶⁵ O lucro real é a base de cálculo que se respalda na capacidade contributiva efetiva, ou melhor, na renda devidamente calculada. O lucro real de uma pessoa jurídica, sendo uma realidade definida pela lei tributária, constitui o resultado da configuração entre lucro líquido, mais as adições, menos as exclusões e as compensações, que nada mais são do que ajustes realizados na realidade cotidiana de determinada sociedade. Já no que concerne ao lucro presumido, traduz-se o mesmo numa técnica de simplificação administrativa baseada na economicidade, a qual restou confeccionada de molde a contemplar as pequenas, micro e médias empresas, exatamente para que o pequeno empresário que se livre de calcular o lucro real em toda a sua complexidade. Deste modo, a legislação tributária estipula uma presunção absoluta, dentro de cada exercício, segundo a qual o empresário que auferiu determinada receita bruta terá um *quantum* também determinado de lucro. Cumpre observar que tão-somente as empresas que ostentem uma receita bruta até um certo nível podem optar pela sistemática do lucro presumido.

de responsabilidade limitada, os diretores da empresa autora artificialmente reduziram o lucro real desta, sendo certo que cada coligada recolheu um Imposto de Renda privilegiado em função de um suposto lucro presumido, por ocasião de suas receitas brutas, as quais não lograram atingir o limite máximo em cada uma destas empresas. Desta forma, a União aduzira, por via transversa, – embora não com estas palavras – que a empresa autora levou a efeito verdadeira elisão fiscal ilícita, posto que, com o fito precípua de pagar menos tributo, constituiu oito empresas – cujos endereços, aliás, coincidiam com o da autora –, dilargando, destarte, a possibilidade expressiva da letra da norma, ao efetivar uma subsunção nitidamente malograda.

Insta frisar que a sentença, no entanto, julgou o vertente pedido parcialmente procedente, anulando o respectivo auto de infração tão-somente no que concerne ao valor omitido, já que aquele auto referia-se a outras infrações aqui não discriminadas por desinteressantes ao assunto em tela.

Inconformada com a decisão supramencionada, a Autora interpôs recurso de apelação, postulando a nulidade do crédito sob discussão, ou, em caso de sua confirmação, a compensação do tributo originariamente pago.

Entretanto, curial sobrelevar que o acórdão oriundo desta apelação cível n.º 115.478 – RS deu provimento parcial ao pedido nela veiculado, para reconhecer à empresa apelante apenas o direito de compensação do Imposto de Renda pago pelas oito empresas coligadas.

Ademais disto, assevere-se que a fundamentação do acórdão em pauta lastreia-se justamente no fato de haver se configurado, na hipótese abordada, a elisão fiscal “ilícita”.

De molde a ilustrar o esposado, imperioso que se destaque parte do acórdão debatido, conforme doravante levar-se-á a cabo:

Eis outros tópicos importantes do decisum (fls.1.070/1.071): “A realidade que tomou vulto nestes autos, através de minucioso levantamento das operações entre as aludidas sociedades e a autora, é de que elas só existem e só se justificam para dar lucro à autora, não têm finalidade própria, não têm objeto social próprio, têm simulacros de pessoas jurídicas, cujas atividades são pré-ordenadas mediante um plano concebido por três sócios da autora, que se revezaram nos quadros daquelas, na faina de proporcionar à autora pelo artificioso confronto de dois regimes tributários, apreciáveis diferenças de receitas que podem ser consideradas omitidas pela autora, à luz da interpretação econômica dos fatos geradores. As respostas do laudo não infirmam essa conclusão, porquanto enfatizam meramente o envoltório jurídico das operações cuja finalidade era acobertar a receita

omitida representada pela diferença financeira resultante da justaposição de regimes tributários, privilegiados, de um lado, do lucro real, de outro.

Eis um efeito tributário ilícito, não meramente elisivo, conclusão a que se chega inclusive pela via do absurdo que representa o garantir à autora o beneplácito a um procedimento que quebra o princípio da igualdade de tratamento tributário perante a comunidade de contribuintes. Abuso, sem dúvida, pois justamente enfatiza o relator do Acórdão Administrativo, ‘...chega a ser grosseira a afronta à legislação que institui o regime simplificado de tributação para as pequenas empresas, permitindo-lhes a opção do lucro presumido. O objetivo de minorar a carga tributária e os encargos administrativos das pequenas empresas, proporcionando-lhes meios de sobrevivência e possibilidade de crescimento, de notório interesse para a economia nacional, não se coaduna com a adoção de expedientes indefensáveis, consubstanciados na artificiosa criação de mini-empresas, por iniciativa das empresas de porte com intuítos confessados de evasão fiscal.

E a falta de cerimônia foi ao ponto de se criarem 8 (oito) de cambulhada. Se necessário, seriam oitenta, ou oitocentas.’⁶⁶

A despeito dos ministros do Tribunal Federal de Recursos, no trecho da decisão acima transcrita, terem se respaldado, para fins de identificação da elisão fiscal, na ultrapassada teoria da interpretação econômica do fato gerador – fundada na jurisprudência dos interesses –, a relevância desta decisão afigura-se patente, vez que negou provimento ao pedido autoral com fulcro na ilicitude da elisão fiscal, ainda que mediante a adoção da analogia.

Diante do aludido caso concreto, uma pergunta urge em ser respondida: agiu corretamente o Tribunal ao indeferir a postulação autoral, desconsiderando o fracionamento da empresa para fins de recolhimento de imposto de renda?

Definitivamente, sim. Como bem se pôde verificar, a empresa de calçados, às expensas de flagrante abuso na subsunção da norma tributária ao fato concreto, dilargou a possibilidade expressiva da letra da norma. Com efeito, a qualificação normativa do vertente fato concreto – fato impositivo na nomenclatura levada a cabo por Geraldo Ataliba – não primou por se adequar à interpretação emprestada ao fato gerador abstrato definido na lei. Em outras palavras, a atitude da empresa isoladamente considerada não é ilícita, porém constata-se verdadeira manipulação do fato gerador abstrato, que, de molde a

⁶⁶ AC n.º 115.478 – RS – (Reg. 6.463.746) – Relator Ministro Américo Luz. Em 18.02.87 – 6.ª Turma – TFR.

permitir que aquele fato concreto nele se subsumisse, fora distorcido.

Convém aclarar que, conquanto o ocorrido na hipótese retroanalísada, ainda não se afigura prática corriqueira o fato de decisões judiciais apresentarem como fundamento a identificação da prática da elisão fiscal. Tanto é assim que, sem prejuízo do exame que aqui se pretende empreender, as decisões a seguir objeto de análise são todas provenientes do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Neste compasso, útil ressaltar decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão máximo do Conselho de Contribuintes, que remonta ao ano de 1995.

No caso ora delineado o Fisco concluíra ter havido uma incorporação "às avessas", cujo propósito único seria o de propiciar a compensação de prejuízos fiscais.

Sem embargo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais chancelou a prefalada incorporação, na qual uma sociedade deficitária abarcava uma superavitária. E, para tanto, aduziu que, de modo a ser caracterizada a simulação, a irrealdade da incorporação outrora guerreada haveria de ser tal que, após a simulada incorporação, a incorporada e a incorporadora continuassem existindo, o que não ocorreria na hipótese em tela. Ou seja, não fora, na ocasião, praticado qualquer ato jurídico verdadeiro que precisasse ser ocultado por outro ato jurídico aparente, carecendo a operação de pressuposto legal essencial suficiente a enquadrá-la na seara do ato simulado. É mais: a relatora da decisão taxou a mencionada operação de negócio jurídico indireto – acolhido como válido e eficaz pelo ordenamento jurídico brasileiro –, onde as partes efetivamente querem o ato que realizam e os efeitos jurídicos que dele brotam.

Por derradeiro, a relatora do acórdão não deixou de mencionar que aquela situação representava a adoção de um procedimento elisivo lícito, diante do qual é legítimo ao contribuinte escolher, no planejamento de seus negócios, o caminho que lhe vai redundar menos ônus fiscal.

Convém ilustrarmos tudo o quanto foi exposto através da transcrição da ementa correspondente à decisão acima aventada. Confira-se:

I.R.P.J – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências

*contrárias ao fisco devem ser qualificadas como caso de elisão fiscal, e não de evasão ilícita*⁶⁷.

O exame da hipótese acima descrita remete à necessária distinção entre simulação e elisão. Decerto, como é cediço, consonando com a teoria do Direito Civil, na simulação tem lugar a declaração falsa da vontade, por intermédio da qual se objetiva aparentar negócio diverso do efetivamente desejado – trata-se de inequívoco conluio orquestrado entre as partes contratantes –, já na elisão a conduta fingida resta atestada em relação ao fato gerador abstrato, que, para abrigar – num raciocínio silogístico – o fato concreto, sofre distorção. Portanto, no caso em debate, não se constata a inexistência de fato, ou fato só em parte verdadeiro, característicos da simulação (absoluta e relativa, respectivamente), sendo certo que a conduta perpetrada remonta à prática elisiva, nada obstante a presente decisão administrativa ter abstraído de se pronunciar acerca da ocorrência de dissimulação – configuradora da elisão abusiva – no que concerne ao fato gerador abstrato.

Ainda no bojo do mesmo tema – incorporação –, interessante abordar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no mês de outubro do ano de 2003, encampou entendimento que vem ao encontro da expectativa de muitos contribuintes, isto porque sua decisão legítima um planejamento tributário há muito utilizado pelas empresas com o evidente propósito de reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda.

No processo sob comento, os conselheiros decidiram que é legítimo à empresa, quando incorporada, aproveitar todos os seus prejuízos fiscais no seu balanço de encerramento, relevando salientar que, pelo Fisco, a utilização das indigitadas perdas remanesceria limitada a apenas 30% (trinta por cento) do lucro líquido da empresa⁶⁸.

⁶⁷ Acórdão n.º CSRF/01 – 01.874 – (Recorrente: Kepler Weber Industrial S.A./Recorrida: Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes) – Relator Mariam Seif. Em 15.05.95 – Câmara Superior de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda.

⁶⁸ No Brasil, consoante advoga o Professor Ricardo Aziz Cretton, a compensação dos prejuízos fiscais, anteriormente disciplinada pelo Decreto-lei n.º 1.493/76, é, hodiernamente, regrada pela Lei n.º 8.383/95, que veio estabelecer uma limitação quantitativa muito mais restritiva que a estipulada pelo diploma legal antecedente, de modo que tão-só permite seja objeto de compensação o limite máximo de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado (lucro real) do exercício em que se quer efetivar a dita compensação. Esta a razão pela qual um número expressivo de tributaristas vem acioimando de inconstitucional a regra em questão, posto que violaria o núcleo constitucional e paraconstitucional dos conceitos de patrimônio, renda, acréscimo patrimonial e lucro, os princípios da continuidade dos exercícios, da preservação do capital e, até mesmo, por via oblíqua, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, chegando o referido autor a aduzir que a tributação nestes termos caracterizaria verdadeiro empréstimo compulsório sobre o capital das empresas. De parte isto, merecem destaque os partidários do Fisco, os quais argumentam que a figura da compensação de prejuízos destinada a apurar o lucro fiscal tributável é de indiscutível competência do legislador ordinário, não havendo, desta forma, qualquer óbice constitucional ou principiológico não só à aposição de limites, condições e requisitos, mas também à pura e simples abolição da faculdade de compensar prejuízos, configurando-se tal faculdade como verdadeiro favor fiscal de total discricionariedade do legislador. CRETTON, Ricardo Aziz. Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2001, pp. 118 e 119.

Desta forma, indo de encontro ao que a lei preconiza, a decisão veicula uma permissão para que a empresa efetue uma maior compensação das perdas, o que, indiretamente, significa menos Imposto de Renda a recolher.

Oportuno, por importante, frisar que a mencionada decisão já exsurge vocacionada a abrir indiscutível e imediato precedente para as demais empresas que foram autuadas pelo mesmo motivo, qual seja, a compensação integral de prejuízos quando da incorporação.

Outro efeito da decisão foi o de tornar viável o planejamento tributário através do qual, na iminência de efetivar a incorporação, a futura compradora transfere para a empresa a ser incorporada unidades lucrativas geradoras de ganho, sendo certo que o eventual prejuízo não mais morre com a empresa comprada, invariavelmente extinta.

Nesta específica situação, também não aparece simulada a incorporação, dê que realmente efetivada; todavia, há que se verificar se a subsunção afigura-se, ou não, malograda, o que, por certo, só o advento da regra procedimental ordinária, aliada à construção pretoriana, poderão responder. Isto é, os Tribunais cuidarão de atestar se se está, ou não, diante de evidente descompasso entre a *intentio facti* e a *intentio juris*. E, pelos sinais até então emitidos, já é de se perceber a tendência em não identificar-se fraude à lei ou abuso da forma jurídica no comportamento elisivo ora examinado.

Curioso noticiar, ainda nesta linha, decisão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, datada de dezembro de 1997, que inovou ao não considerar como infração fiscal, por inexistência de dispositivo legal neste sentido, operação através da qual levou-se a efeito a dedução do prejuízo não operacional apurado na alienação de investimento a empresa⁶⁹.

Noutra vertente, importante destacar contundente reação do Fisco a práticas elisivas já consideradas corriqueiras, como é caso do planejamento tributário cujo escopo centra-se em criar empresas intermediárias em “paraísos fiscais”, de molde a evitar que os lucros de empresas controladas ou coligadas estrangeiras sofram tributação através da empresa brasileira, antes de distribuídos. Se não, vejamos.

É fato que, desde 1.º de janeiro de 1996 – data na qual passou a vigor a Lei n.º 9.249/95 –, desvendou-se novo flanco no que respeita à tributação das pessoas jurídicas no Brasil domiciliadas. Isto porque, se anteriormente o Imposto de Renda incidia sobre os lucros auferidos dentro do território nacional, hodiernamente – após o advento desta lei –, tais empresas se submetem ao Imposto de Renda calculado sobre sua renda mundial. Ocorre que, em razão de alteração produzida pela Lei Complementar n.º 104, de 2001, – por

intermédio da qual restou introduzido no artigo 43 do Código Tributário Nacional o parágrafo 2.º –, ficou a cargo de lei determinar as condições e o momento em que se considerará disponível a receita ou o rendimento oriundo do exterior. Desta feita, inicialmente, a MP n.º 2.158-35 previu, em seu artigo 74, a obrigatoriedade das pessoas jurídicas oferecerem à tributação os lucros de suas controladas ou coligadas no exterior em 31 de dezembro do ano em que apurado por estas e, mais, independentemente da sua efetiva distribuição ou da sua retenção no patrimônio das mesmas⁷⁰.

E não pára por aí: em outubro de 2002, fora editada, pela Secretaria da Receita Federal, a Instrução Normativa n.º 237, prescrevendo que os lucros a serem tributados no Brasil sejam os reconhecidos através do método da equivalência patrimonial, o que, segundo a Fazenda Nacional, se fazia sob o auspicioso objetivo de debelar as práticas elisivas calcadas na abertura de pessoas jurídicas em “paraísos fiscais”, nas quais eram retidos os lucros, sem que houvesse incidência tributária no Brasil⁷¹.

Obviamente, a criação de empresas intermediárias em “paraísos fiscais” desvirtua o fato gerador abstrato, a hipótese de incidência do Imposto de Renda, valendo acentuar que, neste caso, o contribuinte opera além da possibilidade expressiva da letra da norma, caindo, abusivamente, no campo da analogia. De outra parte, como sói ser, o Fisco, numa evidente atitude inibidora, contra-atacou através de norma contra-analógica⁷², ao desconsiderar a retenção dos lucros naqueles termos, requalificando, assim, a subsunção malograda levada a cabo pelos contribuintes.

Como se pôde constatar, resta patente que o Direito pátrio, especialmente no âmbito dos Tribunais Administrativos, não obstante de forma gradativa, vem chancelando o planejamento tributário que não desborda dos limites expressivos da letra da norma.

Contudo, sob pena de atentado ao importantíssimo valor segurança jurídica, afigura-se premente a indispensável regulamentação da novel regra geral antielisiva – estampada no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – a qual criará verdadeiras condições para erradicar o malogro da subsunção da norma tributária ao fato, bem como sedimentará o árduo caminho necessário ao combate ao abuso de forma jurídica – escandido às custas da manipulação, pela interpretação, de conceitos jurídicos abertos e

⁷⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 102. “Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e Aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e no Internacional”. São Paulo: Ed. Dialética, 2003, pp. 95 a 97.

⁷¹ Muitas empresas detentoras de participações societárias no exterior reagiram buscando meios de evitar o enfrentamento direto da questão, ao deslocarem-se para rumos alternativos, o que tão-somente corrobora o rotineiro comportamento dos contribuintes de acordo com o qual a cada tentativa do Fisco em coibir práticas elisivas, novos caminhos menos onerosos são talhados pelos mesmos. É a dinâmica de uma relação permeada por intermitentes tensões.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. “Normas Gerais Antielisivas”. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Temas de Interpretação do Direito Tributário*, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2003, pp. 317 e 318.

⁶⁹ Acórdão n.º 101-91685 – (Recorrente: DRJ – RECIFE/PE./Recorrida: Companhia Siderúrgica de Alagoas – COMESA) – Relator: Sebastião Rodrigues Cabral. Em 11.12.97 – Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

indeterminados –, escamoteado sob o moderno mote do planejamento tributário.

Afinal, o direito de auto-organização do contribuinte não ostenta caráter absoluto, sendo imperioso atinar à eficácia positiva da capacidade contributiva, da qual emerge um comando, que, por sua vez, impõe à lei tributária a busca do alcance daquela até onde se revelar possível a sua detecção⁷³.

IV. CONCLUSÃO

O capítulo ora iniciado destina-se a coligir, num breve escorço, as idéias aqui defendidas, por intermédio das quais será respondida a indagação cuja investigação serviu de objeto à vertente exposição.

1. A Lei Complementar n.º 104, de 2001, dentre outras alterações perpetradas no Código Tributário Nacional, acrescentou um parágrafo único ao artigo 116, objetivando, à primeira vista, introduzir no ordenamento jurídico pátrio uma norma geral antielisão, vocacionada a estabelecer limites razoáveis ao “planejamento tributário”.

2. A novel norma foi responsável por carrear à autoridade administrativa a possibilidade, observados os procedimentos dispostos em lei ordinária, de desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

3. Neste cenário, não se pode deixar de acentuar a enorme celeuma jurídica que gradativamente se formou com o advento daquilo que se supunha destinar-se ao combate da tão propalada elisão fiscal. Afinal, estaríamos efetivamente diante de norma que inovou na ordem jurídica? Em outras palavras, tratar-se-ia o parágrafo único do artigo 116 de norma antielisiva? Ou – sob ponto de vista diverso – estaríamos presenciando a mero incremento do regime deveras assente no Código Tributário Nacional – a representar a desnecessária e inócua previsão de instrumento destinado a combater a evasão?

4. No segundo capítulo foram analisadas as vertentes doutrinárias que se originaram na tentativa de desvendar a natureza jurídica da norma em debate.

5. A primeira destas correntes atribui caráter evasivo à norma estampada no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, ao pregar, com espreque na doutrina majoritária, caráter lícito à prática elisiva, de modo que, ao se classificar o mencionado parágrafo único como norma geral antielisiva, nos depararíamos com uma nítida contradição intrínseca, haja vista que estar-se-ia proibindo e condenando prática convencionalmente lícita, o que, por certo, redundaria num absurdo lógico-jurídico. Destarte, segundo aduz esta

⁷³ Alberto Xavier destaca a originalidade da tese de Marco Aurelio Greco, diante da qual o princípio da capacidade contributiva não oferece, tão-somente, um limite negativo à tributação. XAVIER, *Tipicidade da Tributação...*, *op. cit.*, pp. 103 e 104.

vertente doutrinária, o que se objetivaria debelar com a nova regra em debate é a evasão fiscal, para a qual, inclusive, já existe remédio no ordenamento pátrio, *ex vi* do artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional. De parte isto, o novel parágrafo está indubitavelmente a insurgir-se contra a dissimulação – que nada mais é do que a simulação relativa.

6. Outra corrente merecedora de menção é a que ressuscita a chamada interpretação econômica, cujo substrato teórico é o princípio da capacidade contributiva, o qual se sobre põe ao princípio da legalidade e aos seus subprincípios materializadores correspondentes. Nesta ordem de idéias, os adeptos desta posição conservam a idéia de que a interpretação no Direito Tributário deve buscar alcançar o comportamento dos indivíduos, representado pelo substrato econômico do fato, sendo certo que, quando esse comportamento reputar-se abusivo em relação ao resultado econômico pretendido, com a evidente intenção de fugir da norma de tributação, o intérprete estaria autorizado a desconsiderar essa forma, tributando, por conseguinte, o que está por detrás da manipulação do fato gerador.

7. Já a terceira corrente, inspirada pela teoria francesa do abuso de direito, procura, em apertada síntese, identificar no parágrafo único do artigo 116 um instrumento destinado a combater os negócios jurídicos indiretos (ainda que lícitos) que guardem como escopo puramente a redução do tributo.

8. Diante do esposado, outra indagação exsurge: qual, dentre as teses expostas, se compatibiliza com o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional?

9. Do exame da Exposição de Motivos da Lei Complementar n.º 104/01, advém a seguinte conclusão: a inclusão do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional revelou-se necessária de molde a estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma apta a permitir à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a **finalidade de elisão**, constituindo-se, desta forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito. Como se percebe, a depender do descrito na Exposição de Motivos, o parágrafo único do artigo 116 insurge-se claramente contra a prática de elisão na qual figure o abuso de forma ou de direito.

10. Ainda no mesmo sentido, é digna de destaque a posição defendida pelo Professor Ricardo Lobo Torres, o qual identifica no dispositivo analisado não uma norma referente à dissimulação – tal como concebida no direito pátrio – ou à simulação relativa, mas uma norma antielisiva, a operar não no plano do ato ou do fato, mas no plano da *mens legis*. Pondera, ainda, que a dissimulação não se materializa com relação ao fato gerador concreto, mas, sim, com relação ao fato gerador que está na norma. A norma quer impedir que o contribuinte manipule a expressão literal da lei, de modo a escapar da incidência tributária. É o que se denomina “abuso de forma jurídica”, posto que o contribuinte, ao praticar um ato lícito, estaria emprestando à lei um espírito que não é o dela. Sendo assim, se o contribuinte eventualmente dissimular a verdadeira compreensão da lei – não o fato que realmente ocorreu – restará

caracterizada uma elisão fiscal que pode ser combatida pela Fazenda Pública, por intermédio de uma norma antielisiva.

11. Desta forma, conclui – em posição notoriamente encampada no vertente estudo – que a redução do alcance do fato gerador ou a contra-analogia – levadas a cabo pela Administração com respaldo numa norma antielisiva – objetiva tão-somente combater a analogia praticada pelo contribuinte, que, por sua vez, dilargou o sentido da letra da lei além de sua possibilidade expressiva.

12. Ainda no segundo capítulo, foram empreendidos esforços no sentido de escandir o alcance da norma em tela, pelo que três vertentes doutrinárias interpretativas ocuparam o foco de análise.

13. Assim é que a jurisprudência dos conceitos avocava o método de interpretação sistemático, lançando sobre o espectro fiscal a interpretação formalista, relevando acentuar que, de acordo com a interpretação nela calcada, os conceitos jurídicos expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, privilegiando a interpretação lógico-sistemática. Ao se aplicar ao Direito Tributário a tese da primazia do método sistemático, presencia-se inegável prevalência do Direito Civil sobre o Direito Tributário, em detrimento da realidade econômica subjacente à definição abstrata contida na norma, carreando a pilares do sistema jurídico a legalidade estrita, a ajuridicidade da capacidade contributiva, a superioridade do papel do legislador, a autonomia da vontade e o caráter absoluto da propriedade. O contribuinte, agasalhado por tal corrente, gozará de ampla e ilimitada liberdade para planejar seus atos, adotando, por conseguinte, forma jurídica que não se subsuma à situação hipotética descrita na norma, muito embora o ato por ele deflagrado produza efeitos idênticos aos da descrição legal. Assim, fácil depreender que, neste cenário, a elisão fiscal é largamente admitida.

14. Já a jurisprudência dos interesses, com a sua consideração econômica do fato gerador, nos remete à conclusão oposta, pregando a ilicitude generalizada da elisão, posto que a prática elisiva consubstanciaria evidente abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir o seu negócio. Privilegia-se a interpretação teleológica, deslocando-se para o aplicador da lei a qualidade de astro do fenômeno hermenêutico, tendo em vista que ao mesmo caberia o afastamento da forma jurídica pelo contribuinte adotada, no flagrante intuito de atingir, através da analogia, a realidade econômica subjacente.

15. A jurisprudência dos valores, noutra espectro, propugna pela ponderação entre a capacidade contributiva e a legalidade, entre os valores justiça e segurança jurídica, objetivando combater a elisão fiscal mediante uma ponderação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da legalidade, entre o Direito Civil e o Direito Tributário. Aqui, o planejamento fiscal é admitido como forma de economizar impostos, desde que não haja abuso de direito.

16. No desfecho do segundo capítulo procurou-se examinar a questão da aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116, sendo certo que a

conclusão a que se chegou aponta no sentido de que a norma em questão não é auto-aplicável, dependendo a sua eficácia da publicação das respectivas leis ordinárias estaduais e municipais de caráter procedimental, já que em relação à União a norma é auto-aplicável, eis que, no âmbito federal, há legislação segura sobre o processo administrativo tributário.

17. Quanto à efetividade da norma em debate, cuidou o quarto capítulo, no qual restara atestado que, devido ao vácuo legislativo no seu disciplinamento, impossível seria analisá-la, até porque a efetividade de qualquer norma guarda relação direta de dependência com a sua eficácia jurídica.

18. A abordagem dos casos concretos, ainda no terceiro capítulo, leva à constatação segundo a qual o direito pátrio, especialmente no âmbito dos Tribunais Administrativos, vem chancelando o planejamento tributário que não desborda dos limites expressivos da letra da norma. O que não quer significar que não se afigure premente a regulamentação da novel regra geral antielisiva, mediante o que abrir-se-ão caminhos à erradicação do malogro da subsunção da norma tributária ao fato, sedimentando, outrossim, o eterno combate ao abuso de forma jurídica – escandido às custas da manipulação, pela interpretação, de conceitos jurídicos abertos e indeterminados –, escamoteado sob o moderno mote do planejamento tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, José Carlos Moreira. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 80. “Analogia em Direito Tributário – Interpretação Econômica e Norma Geral Antielisiva”. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 72. “Os Limites do Planejamento Tributário em face da Lei Complementar n.º 104/2001”. São Paulo: Ed. Dialética, 2001.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios, 1.ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Malheiros, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas – Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira, 3.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1996.

_____. Interpretação e Aplicação da Constituição (fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora), 3.ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Leis Complementares n.º 104 e 105/2001. Dias angustiantes permeiam a tributação no Brasil. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em 17 de maio de 2003.

CRETTON, Ricardo Aziz. Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2001.

DEODATO, Alberto. Manual de Ciência das Finanças. São Paulo: Ed. Saraiva, 1984.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal, 2.ª ed. São Paulo: Ed. Bushatsky, 1977.

FERRAGUT, Maria Rita. Processo Administrativo Fiscal – Volume VI. “Os Planejamentos Fiscais em face da Norma Geral Antielisão Constante da Medida Provisória n.º 66/2002: Inconstitucionalidades e Procedimento Administrativo de Desconstituição de Atos e Negócios Jurídicos”. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

FURTADO, Celso. Em Busca de Novo Modelo – Reflexões sobre a crise contemporânea, 1.ª ed. São Paulo: Ed. Paz e Terra, 2002.

GRECO, Marco Aurelio. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001.

GUIMARÃES, Vasco Branco. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. “A Norma Antielisão e outras alterações no CTN”. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em 17 de maio de 2003.

MACIEL, EVERARDO. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 87. “Considerações sobre a Norma Antielisão”. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Ed. Forense 1994

NOGUEIRA REIS, Antonio Carlos. Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 48. “Tributação e Desenvolvimento”. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001.

OLIVEIRA, José Maria Leoni Lopes de. Teoria Geral do Direito Civil – Volume 2, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 102. “Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e Aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e no Internacional”. São Paulo: Ed. Dialética, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 44. “A elisão fiscal na era dos valores”. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

_____. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 83. “A elisão fiscal e a LC n.º 104/01”. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio da. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, 12ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1997.

SARMENTO, Daniel. “Os Princípios Constitucionais e a Ponderação de Bens”. In: TORRES, Ricardo Lobo. Teoria dos Direitos Fundamentais, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1999.

SIGELMANN, Hugo Maurício. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro – Volume II – Direito Tributário. “Breves considerações sobre a prática tributária no Brasil”, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 1999.

INFORMATIVO DO BNDES. Informe-se – Área de Planejamento – Departamento Econômico n.º 54 – abril de 2003. Tributação. Carga Tributária Global – Estimativa para 2002. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em 17 de maio de 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro – Volume II – Direito Tributário. O estatuto do contribuinte, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 1999.

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume V: O Orçamento na Constituição, 2.ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Renovar, 2000.

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação (Imunidades e Isonomia), 1.ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Renovar, 1999.

_____. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1999.

_____. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 3.ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Renovar, 2000.

_____. “Normas Gerais Antielisivas”. In: TORRES, Ricardo Lobo. Temas de Interpretação do Direito Tributário, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2003.

_____. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001.

VILLELA SOUTO, Marcos Juruena. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro – Volume V – Direito Constitucional. “Ordem Econômica na Constituição”, 1.ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2000.

WEISS, Fernando Lemme. Justiça Tributária – As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária, 1ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lúmen Júris, 2003, p. 08.

XAVIER, Alberto. “A Norma Geral Antielisão da MP n.º 66/02 e a Tributação por Analogia: Uma brutal agressão ao princípio da legalidade”. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em 17 de maio de 2003.

_____. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, 1.ª reimpressão da edição publicada em 2001. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

_____. O Negócio Indireto em Direito Fiscal. Lisboa: Livraria Petrony, 1971.

CONSELHO EDITORIAL DO PERIÓDICO VALOR ECONÔMICO. “Os Riscos de Aumento da Carga Tributária são Reais”. Valor Econômico. São Paulo, 28 ago. 2003. Primeiro Caderno, A12.