

LEI GERAL ANTIELISÃO NO BRASIL – ANÁLISE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Antônio Moura Borges* e Taciana Guimarães Meirelles**

RESUMO

O presente trabalho trata da questão relativa à norma geral antielisão no Brasil, prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. A partir de exame da doutrina nacional e estrangeira, bem como de análise da legislação pátria, procura-se identificar os limites entre a licitude e a ilicitude das condutas dos contribuintes, praticadas com o objetivo de eliminar ou reduzir o valor dos tributos a serem pagos. Ademais, busca-se desmistificar o dogma jurídico de que a lei geral antielisiva seria inconstitucional por ferir os princípios da legalidade estrita da tipicidade, mostrando que a sua utilização dá maior efetividade aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da justiça social. Assim, procede-se à análise das características da norma geral antielisão brasileira, abordando questões como a amplitude do termo “dissimular” nela inserido, além de verificar a quem cabe o ônus de provar a ocorrência, ou não, do fato elisivo e que procedimentos devem ser observados na sua aplicação.

Palavras-Chave: elisão tributária, planejamento tributário, norma geral antielisão.

ABSTRACT

This work analyses the general anti-avoidance rule in Brazil, which is inserted in the sole paragraph of the article 116 of the National Tax Code. The article addresses national and foreign doctrine, as well as national legislation, in order to identify the limits of lawful and unlawful taxpayer behavior, aiming elimination or reduction of the taxes. Furthermore, this work proposes to demystify the juridical dogma regarding unconstitutionality of the general anti-avoidance rule in Brazil, because it would be opposed to the principles of strict legality and vagueness doctrine (as applicable to tax law), demonstrating that its application leads to a stronger effectiveness of the ability to pay, tax isonomy and social justice principles. By this means, the characteristics of the Brazilian general anti-avoidance rule are analyzed. The analysis will also drive attention to the amplitude of the term “dissimulation”, in addition it verifies who has the burden of proof to demonstrate the existence, or not, of tax avoidance, and the legal procedures to be followed.

Keywords: tax avoidance, tax planning, general anti-avoidance rule.

* Professor Doutor Pesquisador da Universidade Católica de Brasília.

** Mestranda em Direito da Universidade Católica de Brasília

SUMÁRIO

1. Introdução
2. Conceitos: explicações preliminares sobre o tema
 - 2.1. Conceito de evasão tributária
 - 2.2. Conceito de elisão tributária
 - 2.3. Conceito de economia de tributo
3. Princípios no Direito Tributário
 - 3.1. Princípios da legalidade e da tipicidade fechada
 - 3.2. Princípio da segurança jurídica
 - 3.3 Princípio da capacidade contributiva
 - 3.4 Princípio da isonomia tributária
 - 3.5 Da constitucionalidade da norma geral antielisiva
4. Modelos de Normas Gerais Antielisão
 - 4.1. Proibição do abuso da forma jurídica
 - 4.2. Vedação de fraude à lei
 - 4.3. Desconsideração da personalidade jurídica
 - 4.4. Doutrina do *business purpose* (abuso da intenção negocial)
 - 4.5. Doutrina da *substance over form*
5. Elisão Tributária no Direito Comparado
 - 5.1. Breve panorama do combate à elisão tributária no direito estrangeiro
 - 5.1.1. Reino Unido
 - 5.1.2. Estados Unidos da América
 - 5.1.3. Alemanha
 - 5.1.4. Espanha
 - 5.1.5. França
 - 5.2. Considerações finais sobre o direito comparado
6. O Parágrafo Único do Art. 116 do CTN
 - 6.1. Abrangência do termo *dissimular* da norma geral antielisão
 - 6.2. Fato objeto da elisão tributária
 - 6.3. Desconsideração pela Autoridade Administrativa dos atos dissimulados
 - 6.3.1. Ônus da prova
 - 6.3.2. Procedimentos de desconsideração – Medida Provisória nº 66
 - 6.4. Analogia e norma geral antielisão
 - 6.5. Reflexos em relação às penalidades
7. Conclusões
8. Referências

1. Introdução

Atualmente, a carga tributária é tão elevada na maioria dos países, incluindo o Brasil, que é normal que as pessoas organizem as suas atividades de modo a não pagarem mais que o rigorosamente devido a título de tributos. Entretanto, também

não devem deixar de pagar os tributos devidos, tendo em vista, entre outros motivos, a função social dos tributos.

As práticas utilizadas pelos contribuintes para eliminar ou diminuir os encargos de natureza tributária são podem, obviamente, ser lícitas ou não. Há também as situações em que, devido à complexidade da situação fática ou da redação defeituosa da lei, torna-se difícil saber qual é o caráter da ação praticada, se lícita ou ilícita.

Neste contexto, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, inseriu algumas alterações no Código Tributário Nacional, entre as quais a que tem despertado maior interesse consiste na inclusão do parágrafo único em seu artigo 116, acolhendo a chamada “norma geral antielisão”. Este dispositivo possui a seguinte redação:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Após a edição desta norma, surgiram indagações acerca de sua aplicação. Assim, vê-se necessário o estudo das diferentes formas de minimização dos encargos tributários e, mais especificamente, a elisão tributária, eis que os seus contornos ainda não são bem definidos pela doutrina, merecendo, pois, estudo mais aprofundado.

Dessa maneira, o presente estudo tem caráter panorâmico, no qual serão apontados alguns dos principais aspectos relativos ao tema.

O trabalho está dividido em cinco capítulos. No primeiro, serão apresentadas as noções gerais acerca da elisão, comparando-a com a evasão e com de economia de tributo.

No segundo capítulo serão analisados alguns princípios em matéria tributária que exercem influência direta no combate à elisão, e examinadas as diferentes visões da doutrina acerca da constitucionalidade da norma geral antielisiva.

O capítulo terceiro será dedicado à abordagem dos modelos mais usuais de normas gerais de combate à elisão utilizados por vários Estados, entre eles a proibição do abuso da forma jurídica, a teoria do *business purpose*, a vedação de fraude à lei e a desconsideração da personalidade jurídica.

No capítulo quarto o que se tentará fazer é identificar, no âmbito da experiência do direito comparado, mecanismos utilizados em ordenamentos jurídicos estrangeiros que possam ser úteis ao exame do regime de combate à elisão no Brasil.

Por fim, no quinto capítulo serão analisados os diversos aspectos da lei geral antielisão brasileira materializada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Abordaremos temas como a maneira pela qual deve ocorrer a desconsideração do ato ou negócio jurídico dissimulado pela Autoridade Administrativa, a quem cabe o ônus de provar que a transação se deu de forma enganosa, que procedimentos devem utilizados para tal fim, entre outros.

Examinaremos também a opinião da doutrina em relação à condenação ou não da prática da elisão tributária, verificando a complexidade dos comportamentos que envolvem tal prática, com o fito de constatar quais são os reflexos dessas condutas em relação às penalidades.

Discorrer sobre o combate à elisão tributária é tarefa intimidadora, pois toca no âmago de fundamentos da cultura jurídico-tributária, como os limites da liberdade do contribuinte ao fazer seu planejamento tributário ou em temas como a tributação por analogia.

Assim, confia-se que a investigação realizada forneça, ao final, não a resposta definitiva aos problemas postos, mas a construção de fortes premissas em relação ao tema.

2. Conceitos: explicações preliminares sobre o tema

Não há uniformidade terminológica na doutrina no que tange ao assunto. Assim, mostra-se necessário, antes de iniciar o estudo aprofundado do instituto da elisão tributária, que se determine o seu significado.

2.1. Conceito de evasão tributária

A evasão tributária compreende todos os atos e negócios jurídicos ilícitos praticados pelo contribuinte, buscando a minoração ou o não recolhimento do tributo devido.

Nestes casos, há violação direta de lei. Muitos destes atos são qualificados como crimes, havendo a conseqüente imposição de sanção penal se houver o dolo específico.

Este é um fenômeno já bastante estudado no âmbito do direito tributário, razão pela qual optamos por nos ater ao estudo da elisão tributária.

A evasão tributária pode ocorrer de diversas formas, como deixar de recolher um tributo propriamente devido ou pela omissão de fatos na declaração de tributos.

2.2. Conceito de elisão tributária

A elisão tributária, não obstante divergências quanto à sua precisa significação, deve ser compreendida como a busca da minimização de custos tributários por meios não expressamente vedados ou permitidos em lei. Na precisa

lição do professor Antônio de Moura Borges,¹ “significa o intuito de evitar o tributo, reduzir-lhe o valor, retardar-lhe o pagamento, por meio de práticas que o legislador tentou inserir no âmbito da legislação tributária, sendo que, por não ser infalível, possivelmente não tenha conseguido, devido à redação defeituosa da lei ou insuficiências análogas”.

Poder-se-ia perguntar então porque haveria uma lei antielisão se esta é uma prática que não desrespeita diretamente a lei. A resposta está precisamente no sentido de que, atualmente, quando se utiliza a expressão elisão, está-se referindo à elisão tributária inaceitável,² ou seja, aquela em que estão envolvidas transações que são genuínas e legais na aparência, mas que envolvem estruturas tributárias falsas, subterfúgios e desonestidade, ocorrendo, assim, violação indireta da lei.

Segundo Ricardo Lobo Torres, a ilicitude da elisão decorre da necessidade de evitar que o contribuinte manipule, pela interpretação, conceitos jurídicos abertos e indeterminados.³ Assim, o autor reconhece que o contribuinte tem ampla liberdade para planejar os seus negócios na busca do menor imposto, mas propugna que este deve manter-se nos limites da possibilidade expressiva da letra da lei, ou seja, que não cometa abuso de direito. Dessa forma, não pode ultrapassar os limites da razoabilidade, aproveitando-se da zona cinzenta e da indeterminação dos conceitos para ofender valores como os da justiça e da segurança jurídica.

Dessa maneira, difícil é a tentativa de se distinguir uma situação de mitigação tributária de uma de elisão fiscal e, até mesmo, de evasão de tributos.

¹ BORGES, Antônio de Moura. Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Ano 6/7, nº 6/7, 2004/2005. Brasília: Fortium. p. 28.

² Ibidem., p. 28.

³ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2000, p. 219.

Um exemplo de elisão tributária seria a situação em que um contribuinte transfere a sua residência de uma cidade para outra onde a tributação seja inferior ou, onde não haja tributação.

2.3. Conceito de economia de tributo

A linha divisória entre mitigação de tributos e elisão tributária é a intenção do legislador,⁴ em outras palavras, as ações que foram desejadas pelo legislador concernem à economia tributária, e as práticas elisivas são aquelas que não foram ou não poderiam ter sido pretendidas por ele.

A economia de tributo corresponde aos atos e negócios jurídicos que não ferem direta ou indiretamente a lei, praticados pelo contribuinte com o objetivo de evitar a ocorrência do fato imponible, buscando a minoração e redução de tributos.

Assim, na economia de tributo, a “redução ou a eliminação do tributo ocorre com a opção do contribuinte em beneficiar-se de vantagens que lhe são conferidas por lei ou com a realização de práticas consideradas legalmente irrelevantes para fins de tributação, embora possam ser questionadas sob o ponto de vista da eficiência econômica ou da justiça tributária”.⁵

3. Princípios no Direito Tributário

Os princípios do direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas.⁶

⁴ BORGES, op. cit., p. 29.

⁵ Ibidem, p. 29.

⁶ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 22ª ed., 1995, p. 300.

Neste contexto, a edição da norma geral antielisiva trouxe à tona vários debates sobre a consonância ou não deste dispositivo com os princípios do direito tributário e com mandamentos outros da Constituição Federal.

Alguns autores, entre eles Ives Gandra Martins,⁷ Alberto Xavier⁸ e Hugo de Brito Machado,⁹ entendem ser este dispositivo inconstitucional, afirmando que a norma do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional viola os princípios da legalidade estrita, da tipicidade fechada e da segurança jurídica, além de inserir no ordenamento jurídico brasileiro a tributação por analogia.

Contudo, outros juristas, entre os quais Marco Aurélio Greco,¹⁰ Ricardo Lobo Torres¹¹ e Aldemario Araujo Castro,¹² posicionam-se no sentido de que a norma está em perfeita sintonia com a Constituição, por entenderem que, além de não ferir os princípios acima referidos, poria em prática os princípios da capacidade contributiva, da justiça social e da isonomia fiscal.

Diante dessa discussão, faz-se necessária uma análise do conteúdo dos referidos princípios, para descobrirmos se a norma antielisiva vai ou não ao seu encontro, ou seja, se ela é ou não constitucional.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão e Segurança Jurídica. **Revista do Tribunal Regional Federal – 3ª Região**, n.77, maio/jun., 2006, p. 111.

⁸ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 111.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e Outras Alterações no CTN. **Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo**, n.7, 1ª quinzena de abril, 2001, p. 196.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 406.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2000, p. 145.

¹² CASTRO, Aldemario Araujo. **Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e outros aspectos relevantes**. Disponível em <<http://www.aldemario.adv.br/nga>> visitado em 23/04/2008, p. 2.

3.1. Princípios da legalidade e da tipicidade fechada

A origem do princípio da legalidade, nitidamente política, está ligada à luta contra a tributação não consentida que ocorria em épocas passadas.

Atualmente, este princípio está inserido na maioria das Constituições dos Estados da sociedade internacional. No Brasil, a Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu art. 150, I, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça. O Código Nacional Tributário também alberga esse princípio em seus arts. 97 e 110.

Essas limitações ao poder de tributar impõem à autoridade lançadora de um tributo a obediência a um procedimento certo e determinado, consistente em descrever precisamente a matéria tributável, assim entendida a identificação do fato gerador, da base de cálculo do tributo e de sua alíquota.

Não se questiona se deve haver legalidade, é obvio que sim; mas qual a abrangência desta legalidade satisfaz a descrição de um tributo.

Já o princípio da tipicidade fechada, de acordo com Alberto Xavier,¹³ seria um desdobramento do princípio da legalidade, segundo o qual os fatos tributáveis constituem um *numerus clausus* constante de uma enumeração taxativa, para além da qual existe um espaço de liberdade e propriedade insuscetível de ser preenchido por analogia, como determina o art. 108, § 1º, do CTN.¹⁴

Alguns doutrinadores, como Hugo de Brito Machado e Ives Gandra Martins, afirmam que a norma geral antielisão feriria o princípio da legalidade, considerando

¹³ XAVIER, Alberto. A Norma Geral Antielisão. Apud: PIZOLIO, Reinaldo. **Norma Geral Antielisão e Possibilidades de Aplicação**, p. 149.

¹⁴ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 108, § 1º: O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

que tal norma admitiria que a autoridade administrativa simplesmente desconsiderasse atos ou negócios jurídicos.¹⁵

Entretanto, esquecem-se os doutos doutrinadores que para que ocorra a incidência da norma geral antielisiva, é mister que exista a definição legal do fato gerador (princípio da legalidade) e que este tenha ocorrido no plano fático, embora com dissimulação. Isto posto, observamos que a norma em questão prestigia a legalidade e a tipicidade, eis que elas são necessárias à caracterização do fato gerador.

Assim, a autoridade administrativa não pode fugir da legalidade tributária ou mesmo flexibilizá-la. Ela deve identificar e provar a ocorrência do fato gerador para, após, aplicar, por subsunção, a base de cálculo e a alíquota respectiva àquela hipótese de incidência prevista na lei. Por conseguinte, nota-se que a norma inscrita no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não fere, e nem mesmo flexibiliza, o princípio da legalidade.

3.2. Princípio da segurança jurídica

O direito tributário, sob a ótica da segurança jurídica, deve ser capaz de garantir a susceptibilidade de previsão objetiva por parte dos contribuintes, de forma que estes possam incorporar, em seus planejamentos e perspectivas, a exata noção dos encargos que deverão suportar.

Os autores, como Ives Gandra Martins, que criticam a constitucionalidade da norma geral antielisiva face ao princípio da segurança jurídica, crêem que:

Não há como se pretender inserir, por força de uma norma infraconstitucional, uma limitação tão fantástica ao direito do contribuinte, e tampouco promover o

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p.194.

alargamento tão monumental do poder de tributar, como se pretendeu com o parágrafo único do art. 116.¹⁶

Com a devida vênia, entendemos que a norma geral antielisão não acaba com a possibilidade de planejamento tributário, ou seja, para economizar tributo, o contribuinte pode escolher entre atos e negócios jurídicos que não sejam descritos na legislação tributária como hipóteses de incidência ou estejam descritos com aspectos quantitativos (base de cálculo e alíquota) inferiores aos semelhantes, entre outras medidas. Assim, desde que o contribuinte realize um planejamento tributário que não fira direta ou indiretamente a lei, há diversas formas de obter a economia de tributo.

Dessa maneira, acompanhamos Batista Júnior¹⁷ quando afirma que os dispositivos antielisão não abrem uma interpretação da lei tributária, que tendencialmente conduza à maior carga tributária possível, apenas autorizam uma leitura que permita a busca da justiça fiscal, afastando o que chamamos de elisão atentatória.

3.3. Princípio da capacidade contributiva

Este princípio foi originariamente formulado por Adam Smith, à época do liberalismo, e predizia que a tributação deveria incidir na medida da exteriorização da capacidade econômica do cidadão, que custearia as necessidades da sociedade, permitindo seu desenvolvimento econômico.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se previsto no § 1º do art. 145 da atual Constituição Federal e tem por fim atingir a justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte.

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. op.cit., p. 114.

¹⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **A Elisão Fiscal entre o Céu e o Inferno**, p. 30.

O citado princípio constitucional também atribui ao Fisco o poder de investigar os bens e atividades dos contribuintes, com o fito de auxiliá-lo na fiscalização e arrecadação tributária.¹⁸

Hugo de Brito Machado¹⁹ frisa que o princípio da capacidade contributiva não se presta a ampliar as hipóteses de incidência da norma tributária, porque tal princípio deveria ser entendido em harmonia com o princípio da legalidade.

Concordamos que o princípio da capacidade contributiva não deve ampliar as hipóteses de incidência tributária. Entretanto, cabe lembrar que os casos de incidência da lei geral antielisão não aumentam a carga tributária, estando de pleno acordo com o princípio da legalidade. Esta norma só é aplicada quando ocorrem atos e negócios jurídicos que foram mascarados. Na realidade, estes atos já haviam sido descritos na lei como fatos geradores de tributos, mas foram encobertos pelo manto da dissimulação.

3.4. Princípio da isonomia tributária

O princípio da isonomia tributária, ou seja, da igualdade de todos perante o fisco, é uma decorrência do princípio genérico da igualdade, previsto no art. 150, II, da CF/88.

Este princípio veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato e impede discriminações fiscais que privilegiem ou favoreçam determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

No entanto, ressalta Klaus Tipke²⁰ que não é suficiente que as leis tributárias cuidem de uma repartição isonômica da carga tributária. É necessário que os

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2006, p. 385.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *op.cit*, p. 195.

²⁰ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 25.

dispositivos procedimentais possibilitem aplicação isonômica, especialmente no que concerne à verificação isonômica dos fatos, e que os fiscais da Administração Fazendária sejam suficientes para assegurar essa aplicação.

Dessa forma, nota-se a importância de uma lei geral antielisão que permita a fiscalização mais ampla pela Autoridade Administrativa e a desconstituição de atos e negócios jurídicos dissimulados, para que, relativamente a essas transações, seja a lei tributária corretamente aplicada.

3.5. Da constitucionalidade da norma geral antielisão

Como já exposto acima, as maiores objeções levantadas contra o dispositivo na doutrina aludem à sua suposta violação à legalidade estrita e à tipicidade fechada, além da presunção da instauração da tributação por analogia, ferindo o princípio da segurança jurídica.

Entendemos, assim como Marco Aurélio Greco,²¹ que para que tais objeções fossem procedentes, seria necessário que a Constituição consagrasse uma legalidade estrita e uma tipicidade fechada absolutas, que seriam inquestionavelmente imputáveis ao regime jurídico das limitações ao poder de tributar. Contudo, nenhum direito ou princípio é absoluto, devendo ser interpretados em conjunto com os demais.

Conforme explicita Aldemario Araujo Castro,²² a pretensão da norma geral anti-elisão é realizar da forma mais efetiva possível o princípio da capacidade contributiva, nos marcos estritos da legalidade, como desdobramento tributário mais importante do princípio da isonomia.

²¹ GRECO, Marco Aurélio. op. cit., p. 406.

²² CASTRO. Aldemario Araujo. op.cit., p. 3.

Portanto, concordamos com o citado autor quando afirma que a norma geral antielisiva consagra os valores da liberdade e da segurança jurídica (eis que respeita os limites da legalidade impostos pela lei tributária) e, bem assim, da justiça e da solidariedade (ao dar máxima efetividade à tributação isonômica das atividades econômicas).²³

4. Modelos de Normas Gerais Antielisão

O combate à elisão tributária pode se concretizar em diferentes métodos, a depender da própria índole do direito nacional. Devido a isso, neste capítulo vamos analisar mais detidamente cada um dos principais métodos de norma geral antielisão na expectativa de divisar quais são as formas mais usuais de combate à elisão e quais contribuições elas poderiam trazer para o nosso ordenamento jurídico.

4.1. Proibição do abuso da forma jurídica

Essa teoria é mais utilizada em países que adotam o *Civil Law*. Em geral, ela permite que as autoridades fiscais desconsiderem a forma legal utilizada pelo contribuinte se ela não tem nenhuma base comercial.²⁴ O fisco poderá, então, substituir a construção utilizada para que esta reflita a verdadeira situação que deve ser tributada.

A teoria da proibição do abuso da forma jurídica advém de uma construção do direito civil. Em termos gerais, significa que uma pessoa foi prejudicada por outra que exerceu o seu direito com malícia ou motivo impróprio. Essa doutrina foi utilizada em várias áreas do direito, como administração de bens conjuntos por um

²³ Id., *ibid.*, p. 4/5.

²⁴ ROHATGI, Roy. **Basic Internacional Taxation**. Grã-Bretanha: Kluwer Law International, 2002, p. 575.

dos cônjuges, demissão de empregados, votação de direitos em matéria societária, entre outros.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro,²⁵ não basta apenas a escolha de uma forma atípica em relação ao fato econômico desejado, mas também que a escolha da forma tenha sido abusiva, ou seja, que não tenha havido motivo, além da economia tributária, para a escolha daquela modalidade de negócio.

4.2. Vedação de fraude à lei

Na fraude, segundo Alberto Xavier,²⁶ não há divergência entre a vontade real e a declarada, isto é, os agentes executam os negócios efetivamente desejados e devidamente declarados. Entretanto, o fim atingido viola disposição legal, sendo, portanto, ilícito.

Ricardo Lodi Ribeiro²⁷ afirma que os requisitos para a caracterização da fraude à lei são: os atos devem ser realizados ao amparo do texto de uma norma; estes atos devem perseguir um resultado proibido pelo ordenamento ou contrário a ele; os atos executados em fraude à lei não devem impedir a devida aplicação da norma que se tentou ocultar.

O combate à elisão na Espanha se dá precipuamente por meio de norma que permite à Administração declarar fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido.

4.3. Desconsideração da personalidade jurídica

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of legal entity*) teve origem em países do *Common Law*, tendo sido utilizada inicialmente no

²⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Abuso de Direito no Planejamento Fiscal e a Cláusula Antielisiva**, p. 339.

²⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**, p. 63.

²⁷ RIBEIRO, Ricardo. *idem*, p. 338.

direito privado. De acordo com essa teoria, é permitido que se desconsidere a personalidade jurídica de uma empresa para se atingir a substância do negócio jurídico praticado pelos sócios que, conforme lembra Ricardo Lodi Ribeiro, aproveitam-se da ficção legal da autonomia da personalidade jurídica da empresa para praticarem atos abusivos, fraude e descumprir obrigações legais e contratuais.²⁸

A normatização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica autoriza o Fisco a desconsiderar a personalidade jurídica da empresa para atingir as relações econômicas efetivamente realizadas.

No Brasil, contudo, a adoção desta teoria ainda esbarra nos formalismos da idéia de tipicidade fechada e na exigência de lei expressa que autorize esta desconsideração da personalidade jurídica. Apesar destas dificuldades, o art. 135²⁹ do CTN pode ser interpretado como o exemplo desta teoria no direito tributário brasileiro. De acordo com tal dispositivo legal, nos casos de violação da lei, do contrato social ou de ação com excesso de poderes, há responsabilização pessoal dos sócios administradores, entre outros.

4.4. Doutrina do *business purpose* (abuso da intenção negocial)

Em diversos países, como Inglaterra, Estados Unidos, Canadá, Austrália e Suécia, a doutrina do *business purpose* ou do propósito mercantil teve maior desenvolvimento. De acordo com essa teoria, a elisão tributária abusiva (*abusive tax*

²⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. op.cit., p. 340.

²⁹ BRASIL, Código Tributário Nacional. Art. 135: São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

avoidance) se caracteriza quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades apenas para buscar obter benefícios na área fiscal.

Essa teoria permite que uma operação seja desconsiderada para fins tributários se ela carece de propósitos comerciais/empresariais, se a única ou predominante razão foi a elisão de tributos.³⁰

Assim, deve o Fisco perquirir o objetivo negocial do ato jurídico apresentado pelo contribuinte: o *business purpose test*. Entretanto, muitas pessoas do mundo de negócios dizem que a economia de tributos em si já é um propósito mercantil. Verifica-se, pois, que, ao se adotar esse entendimento, ficaria difícil precisar o que vem a ser propósito negocial.

4.5. Doutrina da *substance over form*

Da mesma maneira que a doutrina do *business purpose*, a da *substance over form* também teve origem nos países que utilizam o sistema jurídico do *common law*, sendo mais utilizada em países anglo-saxões.

Tão doutrina, se adotada, permite que o Fisco ignore a forma jurídica de uma transação e dê ênfase à sua substância real com o fim de prevenir que estruturas sejam utilizadas com objetivos elisivos.³¹ Assim, a teoria da *substance over form* autoriza o Fisco a analisar a substância do negócio (conteúdo econômico) para determinar o tratamento tributário correto e adequado, independentemente da forma empregada pelo contribuinte.

³⁰ MARTINS FILHO, Luiz Dias. **Observações sobre a norma antielisão no direito comparado – em especial no Reino Unido.** 2002. Disponível em <http://www.escola.agu.gov.br/revista/Ano_III_janeiro_2002/05012002LuizDiasMartinsMEDIDASANTIEVASAO4Recife_2.pdf> visitado em 23/04/2008, p. 9.

³¹ ROHATGI, Roy. op.cit, p. 617.

Victor Thuronyi³² afirma que o *leading case* dessa teoria se deu com o caso do *Commisioner v. Court Holding*, no qual uma corporação possuía um edifício que desejava vender. Entretanto, como essa operação de compra e venda atrairia muitos impostos, a corporação decidiu distribuir a propriedade aos seus acionistas em liquidação e estes, logo em seguida, venderam-na para pretensos compradores. O Tribunal decidiu que a hipótese de incidência tributária dependia da substância da transação e não meramente dos meios empregados para realizar a transferência legal do título de propriedade, tributando, pois, a operação como de compra e venda do edifício. Acrescentou também em sua decisão que, “permitir que a real natureza de uma transação seja disfarçada por meros formalismos, que existem apenas para alterar responsabilidades fiscais, colocaria em sério risco a administração efetiva das políticas tributárias do Congresso”.³³

Nota-se, assim, que as Cortes americanas, como no caso supracitado, utilizam essa teoria para desconsiderar a forma legal de uma transação em favor de sua substância econômica.

5. Elisão Tributária no Direito Comparado

A maioria dos países procura impedir a fuga ao imposto por intermédio de normas gerais antielisivas.

No plano do direito comparado, é possível afirmar que há fundamentalmente dois principais modelos de combate à elisão tributária, que são o do sistema jurídico anglo-saxônico e o do sistema jurídico romano-germânico.

³² THURONYI, Victor. **Comparative Tax Law**, p. 170-171.

³³ Idem. “to permit the true nature of a transaction to be disguised by mere formalisms, which exist solely to alter tax liabilities, would seriously impair the effective administration of the policies of Congress.”(tradução livre dos autores)

O primeiro modelo (adotado, e. g., nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá) apóia-se basicamente no raciocínio indutivo no qual tem relevância o papel criador do juiz, ou seja, parte-se do caso concreto para, a partir dele, achar a norma adequada, dando ao juiz o poder de construir a solução para aquela situação. Assim, este sistema independe de norma expressa para verificar se as práticas cometidas são abusivas ou em fraude à lei.

Já o sistema romano-germânico baseia-se em preceitos estabelecidos por lei, ficando o magistrado a eles vinculado. Emprega-se, pois, o raciocínio dedutivo no qual serão as normas as definidoras dos conceitos utilizados no combate à elisão.

No Direito anglo-saxônico, principalmente nos Estados Unidos e no Reino Unido, as duas principais formas de combate à elisão tributária consistem na doutrina do propósito do negócio (*business purpose*) e no princípio da prevalência da substância sobre a forma (*substance over form principle*). Neste, ignora-se a forma jurídica de uma transação ou negócio, para tributá-la de acordo com a substância econômica ou comercial. Naquele, como já exposto anteriormente, a idéia-chave é a justificação comercial do negócio.

No Direito romano-germânico, predominam os regimes de combate ao abuso de direito, à fraude à lei e à simulação.

No abuso de direito, verifica-se se houve manipulação da intenção ou espírito da lei, ou seja, desconsidera-se a fórmula jurídica empregada se as transações têm exclusivo ou predominante propósito elisivo. Enquanto na fraude à lei, o contribuinte tenta contornar ou driblar a lei. Neste caso, substitui-se a transação com propósito elisivo por outra considerada “normal”.

Por fim, a simulação ocorre quando a transação aparente difere da transação verdadeira.

5.1. Breve panorama do combate à elisão tributária no direito estrangeiro

5.1.1. Reino Unido

No Reino Unido, não há uma norma geral antielisão, mas há diversos dispositivos antielisivos específicos.

Os métodos utilizados pelo Judiciário do Reino Unido em relação à elisão tributária foram sobremaneira desenvolvidos durante os anos oitenta e noventa do século passado pela Corte Suprema do Reino Unido (*House of Lords*), tendo este país passado por três grandes fases neste quesito.

A última fase, que dura até hoje, iniciou-se com o julgamento do caso Ramsey em 1981.³⁴ De acordo com Martins Filho,³⁵ neste caso dois ativos haviam sido criados de forma que o valor de um ativo diminuísse de valor enquanto o valor do outro fosse aumentado. O ativo que teve seu valor aumentado seria vendido e esperava-se escapar da tributação sobre ganhos de capital por enquadrar-se em uma das isenções. O ativo que diminuía de valor seria vendido e se esperava que ocorresse uma perda dedutível que pudesse ser lançada contra um ganho preexistente. Este era um esquema de planejamento tributário chamado de circular.

Contudo, esse esquema do contribuinte não foi adiante, eis que a Corte Suprema viu toda a série de transações dissimuladas e considerou o referido planejamento tributário ineficaz fiscalmente.

A partir deste novo paradigma, o Reino Unido vem tratando o combate à elisão de forma a considerar, na tributação, a natureza real e efetiva da transação (e

³⁴ W. T. **Ramsey Ltd. versus IRC** (1981) 1 A11 ER 865.

³⁵ MARTINS FILHO, Luiz Dias. **Observações sobre a Norma Antielisão no Direito Comparado – em Especial no Reino Unido**, p. 13.

não apenas a forma utilizada), aplicando uma construção finalista (*purposive construction*) ao direito tributário.

Neste modelo antielisivo, há também a figura do *step transaction*, na qual se considera o conjunto das transações, não cada uma em separado. Esta doutrina da cadeia de transações consiste em determinar as consequências tributárias de uma série ou cadeia de transações com base na sua substância econômica e levando-se em consideração se todas as operações tiveram finalidade empresarial/comercial, apesar de cada transação ser legalmente válida se considerada singularmente.

Acresce-se, como curiosidade, que o ônus da prova é do contribuinte, que tem que demonstrar que não é responsável pelo pagamento de determinado tributo.

5.1.2. Estados Unidos da América

Os Estados Unidos são bastante ativistas no que tange à interpretação de leis tributárias, possuindo diversas teorias antielisão. Podemos citar a regra do propósito negocial (*business purpose rule*) e o princípio da prevalência da substância sobre a forma (*substance over form principle*), tendo este último algumas variantes, entre as quais: a) falta de substância econômica (*lack of economic substance*); b) simulação (*sham transactions*); c) critério do rótulo (*doctrine of the label*), que consiste no uso incorreto do rótulo ou descrição para classificar a natureza dos verdadeiros direitos ou obrigações numa transação; d) critério da cadeia de transações (*step transaction doctrine*), em que se considera o conjunto das transações, não cada uma em separado.

Victor Thuronyi sustenta que a teoria do *economic substance* é controversa, eis que não é sempre clara na sua aplicação. O teste objetivo, que requer a

determinação da expectativa do lucro do contribuinte pré-tributo, pode dar origem a diversas dificuldades a esse na sua aplicação.³⁶

Já na regra do propósito negocial, a elisão tributária não seria, em princípio, uma prática ilícita, mas os atos elisivos poderiam ser condenados, caso a operação realizada pelo contribuinte não contenha fim negocial.³⁷

A idéia-chave da regra do propósito negocial é a razão econômica ligada ao empreendimento. Contudo, este conceito está entremeado pela intervenção legislativa, responsável pela eliminação de lacunas que existirem na legislação, os chamados “holes” ou “tax shelters”.

Já a doutrina do *step transaction* exige que se desconsiderem, para fins tributários, passos intermediários que envolvem uma transação composta de diversas fases interconectadas.

Por fim, as cortes americanas utilizam a teoria do *substance over form* para desconsiderar a forma legal de uma transação em favor de sua substância econômica.

5.1.3. Alemanha

O abuso da forma jurídica está previsto no § 42 da Lei Tributária Alemã, que dispõe que:

A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

³⁶ THURONYI, Victor. **Comparative Tax Law**, p. 166.

³⁷ OLIVEIRA, Marcos Vasconcelos Rodrigues de. **Norma Geral Antielisão – Inexistência No Ordenamento Jurídico Pátrio**. Belo Horizonte, 2004. Disponível em <www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/DowContador?OpenAgent&unid=F329DE00A2D2C3C403256ECC005034C9> visitado em 23/04/2008, p. 11.

O princípio da adequação é consagrado nessa norma, envolvendo interpretação teleológica dos conceitos tributários. Dessa maneira, “o indício da elisão é uma configuração jurídica inadequada de situações não conformes segundo a ótica da conveniência econômica”³⁸

Assim, considera-se o fator econômico na compreensão da realidade, mas este não é o único relevante no sistema.

Esta forma de combate à elisão é baseada nas teorias de Enno Becker e Albert Hensel, que defendiam a aplicação da norma tributária em razão de suas finalidades, seu significado econômico e “desenvolvimento das circunstâncias”³⁹

Dessa maneira, a Fazenda poderia tributar qualquer operação efetuada pelo contribuinte, ainda que não prevista em lei, desde que constatado o abuso de forma.

5.1.4. Espanha

A experiência espanhola passou por duas fases. Na primeira, a Lei Geral Tributária de 1963 continha definição das figuras de fraude à lei, simulação e abuso de formas no âmbito tributário.

A interpretação econômica desapareceu na Espanha com a reforma da Ley General Tributaria de 1995, dando lugar à analogia como forma de neutralização da fraude à lei. Após esta alteração, o combate à elisão passou a ser realizado de acordo com a teoria do combate à *fraude a la ley fiscal* ou *elusión*, que é a forma de minimização tributária na qual há violação indireta à lei, ou seja, o contribuinte utiliza-se de formas que, apesar de lícitas, atingem um fim ilícito vedado pela legislação espanhola.

³⁸ FISCHER, Peter. Apud: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, p. 336.

³⁹ Ibidem, p. 10.

5.1.5. França

Na França, surgiu a teoria do abuso do direito, em que mesmo os atos aparentemente lícitos podem ser considerados abusivos se atentarem contra a lei formal tributária ou contra o próprio direito nacional, devendo o Fisco tributar estas operações.

O art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales* possui cláusula geral antielisão, a “*repression de abus de droit*”, que se estende tanto ao abuso produzido via fraude à lei, como ao ligado à simulação. Este artigo dispõe que “não podem ser opostas à administração tributária os atos que dissimulam o alcance verdadeiro de um contrato ou de uma convenção (...)”.⁴⁰

Nota-se, pois, que a França utiliza o conceito de abuso de direito para enfrentar as operações elisivas realizadas pelo contribuinte.

Além disso, existe a figura de um Comitê para analisar o tema. Este Comitê Consultivo é formado por um membro do Conselho de Estado (órgão máximo da jurisdição administrativa), um membro da Corte de Cassação (órgão máximo da jurisdição judicial), um professor universitário, de direito ou de economia, e um membro do Tribunal de Contas.⁴¹

⁴⁰ **Livre des Procédures Fiscales**. site <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>, visitado em 03/06/08.

No original: “*Article L.64. Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention*”. (tradução livre dos autores)

⁴¹ **Code Général des Impôts**, Art. 1.653-C: *Le comité consultatif prévu à l'article L 64 du livre des procédures fiscales comprend : (a) un conseiller d'Etat, président; (b) un conseiller à la cour de cassation; (c) un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques; (d) un conseiller maître à la Cour des comptes; Les membres du comité sont nommés par le ministre de l'économie et des finances qui désigne en outre un ou plusieurs agents supérieurs de la direction générale des impôts, pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité*. Retirado do site <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>, visitado em 03/06/08.

Marco Aurélio Greco frisa que apesar de o conceito principal utilizado ser o abuso de direito, a doutrina e a jurisprudência estão construindo o conceito de ato anormal de gestão.⁴²

5.2. Considerações finais sobre o direito comparado

A análise acerca do tratamento dado pelos países examinados no combate à elisão tributária permite concluir que as normas gerais antielisão acabam por dar à Administração poderes especiais para verificar a existência de elisão. Tais normas permitem que o Fisco aplique a analogia em alguns casos (de uso tão restrito no Direito Tributário) ou o habilitam a reinterpretar a realidade, requalificar fatos, reescrevendo a realidade em função de critérios econômicos.

6. O Parágrafo Único do Art. 116 do CTN

A introdução da regra do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional deflagrou o debate quanto aos critérios que devem informar a relação entre o Fisco e os contribuintes, bem como sobre os limites da liberdade negocial e de auto- organização do contribuinte, na busca lícita pela menor carga tributária possível.

Cabe ressaltar, antes de se proceder à análise da citada norma, que este dispositivo não se confunde com as hipóteses previstas no art. 149 do Código Tributário Nacional, e em particular no seu inciso VII, que dispõe que o lançamento pode ser revisto pela Autoridade Administrativa “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

⁴² GRECO, Marco Aurélio. op.cit., p. 340.

Estes casos não se referem à lei de combate à elisão, eis que se trata de atos ilícitos. Quando há dolo, fraude ou simulação, aplica-se diretamente o art. 149 do Código Tributário Nacional, com a realização do lançamento de ofício.⁴³

6.1. Abrangência do termo *dissimular* da norma geral antielisão

Uma das perguntas mais comuns que surgem àqueles que deparam com o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é a abrangência do termo “dissimular” que dele consta. A questão consiste em saber se o termo é sinônimo de “simular”, já previsto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional e no Código Civil, art. 167, § 1º, I, II e III, ou se sua acepção seria diferente.

De acordo com o novo Código Civil, há simulação nos negócios jurídicos quando “(I) - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (II) - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (III) - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”.⁴⁴

Já a dissimulação é definida, em linguagem jurídica, como “disfarçar, alguém, artificiosamente, a vontade real. Procurar encobrir ou ocultar com astúcia a verdade do ato, ou fato, dando-lhe feição ou aparência diferente”.⁴⁵

O ordenamento jurídico brasileiro já utilizou o referido termo em sentido não equivalente à simulação. É o caso do art. 1º da Lei Federal nº 9.613/98 (Lei sobre

⁴³ Ibidem., p. 407.

⁴⁴ BRASIL, **Código Civil** de 2002. Art. 167, § 1º, incisos I a III.

⁴⁵ NUNES, Pedro. **Dicionário de Tecnologia Jurídica**, 8ª edição, Freitas Bastos, Rio de Janeiro/São Paulo, vol. I, p. 518.

Lavagem de Dinheiro), ao caracterizar os crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores.⁴⁶

Nota-se, dessa maneira, que o termo “dissimular” pode abranger a “simulação”, mas não se resume a ela. Deste modo, se se configurar a hipótese descrita no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, deverá ser efetuado o lançamento de ofício pelo Fisco, afastando-se a aplicação da norma geral antielisiva.

Surge então a dúvida sobre qual seria o alcance dessa norma. Pergunta-se, pois, se regimes já previstos no ordenamento jurídico como abuso de direito, fraude à lei e negócio indireto coincidem ou não com o disposto na norma geral antielisiva.

Começamos pela análise do abuso de direito. O Código Civil de 2002, em seu art. 187⁴⁷, caracteriza o abuso de direito como ato ilícito. Dessa maneira, havendo abuso de direito tributário, estar-se-á falando de conduta ilegal, o que não se coaduna com o descrito no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Portanto, mesmo ocorrendo conduta dissimulada no abuso de direito em matéria tributária, não será possível a incidência da norma geral antielisiva, sendo aplicável o art. 149 do mesmo diploma.

Da mesma forma, a fraude à lei agride frontalmente a norma jurídica e, portanto, eiva de ilicitude o negócio, podendo o Fisco lançar *ex officio* o tributo pertinente, excluindo a aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Finalmente, no negócio indireto, no qual, mediante a adoção de um negócio jurídico diferente, obtêm-se os mesmos efeitos econômicos que resultam do fato

⁴⁶ BRASIL, **Lei sobre Lavagem de Dinheiro**. Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime: (...).

⁴⁷ BRASIL, **Código Civil** de 2002, art. 187: Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

gerador, a aplicação da norma em análise dependerá da ocorrência ou não de fraude à lei e abuso do direito no ato praticado. Se houver ocorrido esta hipótese, vale o que foi dito anteriormente a respeito de negócios ilícitos. Entretanto, se não houver ilicitude no ato, possível será a incidência da norma geral antielisão, desde que presentes os requisitos previstos em tal norma.

Assim, podemos afirmar que o termo dissimulação não pretende afastar as situações de ilegalidade, mas atos legais, verdadeiros, embora antijurídicos.

O vocábulo dissimulação engloba, pois, um sentido bem mais amplo que o de simulação contido no Código Civil. Por isso, não assiste razão àqueles que vêem no parágrafo único do art. 116 uma inócua norma de combate à evasão fiscal, idéia que parte da confusão entre os conceitos de simulação e dissimulação.

6.2. Fato objeto da elisão tributária

Para o Fisco exercer sua competência de desconsiderar ato ou negócio jurídico dissimulado, é necessário que o tal ato ou negócio surja na realidade material.

Dessa forma, para que ocorra a hipótese prevista na norma geral antielisiva, é mister que exista a definição legal do fato gerador (princípio da legalidade) e que este tenha ocorrido no plano fático, embora com dissimulação. Isto posto, observamos mais uma vez que a norma em questão prestigia a legalidade e a tipicidade, eis que elas são necessárias à caracterização do fato gerador.

Outrossim, se não surgiu o fato gerador (legalmente previsto e faticamente verificável), não é possível a aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, e a Administração Fazendária não poderá desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

6.3. Desconsideração pela Autoridade Administrativa dos atos dissimulados

Alguns autores questionam a legalidade da desconsideração de atos dissimulados pelo Fisco nos parâmetros do parágrafo único do art. 116 do CTN antes mesmo de o Poder Judiciário fazê-lo.

Entendemos que essa desconsideração é constitucional por alguns motivos. Primeiramente, quando a autoridade administrativa desconsidera esses negócios jurídicos, não está declarando a sua invalidade, mas apenas afirmando que são ineficazes perante a Fazenda. Assim, esses atos dissimulados, já que falsos e mentirosos, não poderiam gerar prejuízos ao Fisco. Ao agir desta forma, a Fazenda estaria buscando a verdade real dos fatos.

Ademais, devido à sua autonomia funcional, o Fisco não depende do Poder Judiciário para agir em defesa dos seus interesses. Dessa maneira, desde que provando fundamentadamente a ineficácia do ato dissimulado, a Administração Fazendária teria que desconsiderar tal negócio mentiroso, procedendo ao lançamento tributário que julgasse devido, incidindo o tributo adequado à situação. Claro que tal fato não impossibilitaria o contraste entre a interpretação administrativa e a judiciária, que prevaleceria afinal.

6.3.1. Ônus da prova

Em regra, a cada um é atribuído o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito. Assim, no caso da elisão tributária, como o fato que lhe deu origem é fato constitutivo do direito do Fisco, cabe a ele provar a sua ocorrência, segundo o previsto no art. 142, caput, do CTN.

Entretanto, este não é o único ônus da Administração Fazendária. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional impõe um segundo

encargo para que haja a desconsideração, qual seja, a prova de que o ato ou negócio jurídico foi exercido “com a finalidade de dissimular”.⁴⁸

Esta dupla prova é indispensável e muito complexa, eis que provar a finalidade dissimulada de um ato ou negócio é de difícil consecução. Ainda assim, entendemos que não cabe ao contribuinte fazer prova negativa, ou seja, não é dele o ônus de provar a inexistência da prática da elisão tributária.

Cabe lembrar também que a lei geral antielisão nada diz a respeito de quais seriam os critérios a serem utilizados para a identificação da prática elisiva. Deste modo, entendemos que devem ser utilizados todos os critérios de interpretação de lei e dos fatos admissíveis no Direito Tributário.

6.3.2. Procedimentos de desconsideração – Medida Provisória nº 66

Um dos aspectos relevantes na desconsideração do ato ou negócio jurídico dissimulado pela autoridade administrativa é o procedimento a ser utilizado para tal.

A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, veio regulamentar, em capítulo intitulado “procedimentos relativos à norma antielisão”, em seus artigos 13 a 19, as regras específicas a serem observadas quando da aplicação da norma geral antielisão pelo Fisco.

Várias críticas foram feitas a essa Medida Provisória. Contudo, não faremos uma análise aprofundada do assunto porque referidos procedimentos perduraram apenas durante o prazo de vigência da aludida Medida Provisória, eis que quando foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a parte relativa ao apontado capítulo não foi objeto de conversão. Assim, ressurgiu o debate sobre a possibilidade ou não de aplicação dessa norma, eis que o parágrafo único do art.

⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. op.cit., p. 410.

116 do Código Tributário Nacional previa expressamente que o Fisco poderia desconsiderar atos ou negócios jurídicos mascarados, “observados os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária”.

As opiniões na doutrina divergem, havendo aqueles que sustentam que esta regra possui eficácia limitada e os que dizem ser ela de eficácia contida.

Na primeira vertente, encontra-se Ricardo Lobo Torres, que afirma que:

Parece-nos que fica na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado. Tendo surgido a norma antielisiva por lei complementar federal, a regra procedimental ordinária correspondente não será apenas federal, mas deverá operar no âmbito do processo administrativo fiscal da União, dos Estados e dos Municípios. Se as legislações desses entes da federação já possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN. Afinal de contas a LC 104/01 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica.⁴⁹

Por outro lado, existem os que afirmam ser essa norma de eficácia contida, como Ricardo Lodi Ribeiro⁵⁰ e Aldemario Araujo Castro,⁵¹ posição com a qual coadunamos. De acordo com este pensamento, o dispositivo é de aplicabilidade imediata e direta, podendo ser empregado mesmo sem normas procedimentais específicas. Utilizar-se-iam, no caso, os preceitos do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre as regras aplicáveis ao processo administrativo fiscal, respeitando-se sempre o princípio do contraditório e da ampla defesa.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Texto disponível em <https://redeagu.agu.gov.br/UnidadesAGU/CEAGU/revista/Ano_III_marco_2002/05032002RicardoLoboNORMASANTIELISIVAS_1.pdf>, p. 40.

⁵⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. op.cit., p. 352.

⁵¹ CASTRO. Aldemario Araujo. op.cit., p. 11.

6.4. Analogia e norma geral antielisão

Muito se discute a respeito de a norma geral antielisão ter inserido a tributação por analogia no direito brasileiro. Contudo, essa norma em nada alterou o disposto no art. 108, § 1º, do CTN, que estabelece que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

De tal modo, concordamos com Marco Aurélio Greco⁵² quando este afirma que a vedação da analogia, quanto à aplicação e amplitude da previsão do fato gerador, continua intacta.

Notamos que a norma geral antielisiva não cria novo tributo por meio de analogia, mas apenas faz com que a lei tributária efetivamente incida sobre o fato gerador realmente ocorrido, mas que foi dissimulado.

Assim, vemos que o combate à elisão tributária não se confunde com a analogia, por não se tratar da aplicação de uma lei fato por ela não previsto, mas sim a subsunção da própria lei tributária, cuja aplicabilidade ao caso foi ocultada pelo contribuinte.

6.5. Reflexos em relação às penalidades

Outra questão que gera polêmica é a da aplicabilidade ou não de penalidades em relação àqueles que cometeram atos elisivos.

A Medida Provisória nº 66 estabelecia em seu arts. 17, § 2º e 18, a exigência de multa moratória após a desconsideração e multa de ofício ante a falta de pagamento no prazo ao ensejo do lançamento do crédito tributário. Entretanto, como a referida Medida Provisória foi rejeitada no que tange às regras procedimentais

⁵² GRECO, Marco Aurélio. op.cit., p. 413.

para aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, fica a dúvida em relação à sanção de caráter punitivo.

Na opinião de Marco Aurélio Greco, a aplicação de penalidade varia de acordo com a situação que ensejou a incidência da norma antielisiva.

Naquelas situações nas quais o contribuinte age de forma clara e não esconde seus atos do Fisco, ocorrendo apenas uma divergência quanto à qualificação do ato cometido, a boa-fé do contribuinte deveria ser protegida, não se aplicando a ele penalidades, apenas a incidência de juros.

Contudo, nos casos em que o contribuinte não explicita a sua conduta, chegando até mesmo na manifesta falsidade ou sonegação, dever-se-ia analisar caso a caso, aplicando-se a lei geral antielisão e as penalidades cabíveis quando apenas houver má-fé do contribuinte.

Entretanto, somos da mesma opinião de Aldemario Araujo Castro, quando este afirma que não cabe a cobrança da citada sanção, ressalvada aquela de natureza meramente obrigatória.⁵³ Três são os fundamentos que embasam este ponto de vista, quais sejam: a ausência de exigência legal própria, os atos desconsiderados serem lícitos e o critério consagrado no art. 63 da Lei nº 9.430/96.⁵⁴

Onofre Alves Batista Júnior segue a mesma linha de pensamento ao afirmar que no ato elisivo, “pelo fato de termos um ato antijurídico do contribuinte, mas lícito, não cabe a aplicação de sanções punitivas, mas apenas a recuperação da receita da qual o Estado foi privado; descabe a aplicação de sanções, mas apenas a incidência de norma mais onerosa”.⁵⁵ Assim, a solução mais equilibrada seria a

⁵³ CASTRO, Aldemario Araujo. op.cit., p. 8.

⁵⁴ BRASIL, **Lei 9430/96**. Art. 63: A constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

⁵⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. op.cit., p. 38.

aplicação da norma elidida, deixando o peso das sanções para as situações de evasão tributária.

7. Conclusões

A introdução da regra do parágrafo único do art. 116 no Código Tributário Nacional deflagrou o debate quanto aos critérios que devem informar a relação entre o Fisco e os contribuintes, bem como sobre os limites da liberdade negocial e de auto-organização do contribuinte, na busca lícita pela menor carga tributária possível.

No âmbito desta discussão, vimos que um dos debates mais polêmicos relativos ao tema se insere na verificação da conformidade ou não desta norma com a Constituição Federal.

Quanto a esta questão, vimos que os princípios da legalidade, da tipicidade estrita e da segurança jurídica não são absolutos, devendo estar em harmonia com os demais, como os da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da justiça.

Demonstrou-se, pois, que o instituto inscrito no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não afronta a Constituição, pelo contrário, efetiva vários de seus princípios, até mesmo o da legalidade, já que para que ocorra a hipótese prevista na norma geral antielisiva, é mister que exista a definição legal do fato gerador e que este tenha ocorrido no plano fático, embora com dissimulação.

Verificamos também que a norma em comento não acaba com a possibilidade de planejamento tributário. Para se atingir a economia de tributos, o contribuinte pode escolher entre atos e negócios jurídicos que não sejam descritos na legislação como hipóteses de incidência tributária ou estejam descritos com aspectos quantitativos (base de cálculo e alíquota) inferiores aos semelhantes, entre outras

maneiras. Assim, desde que o contribuinte realize planejamento tributário que não conduza à prática de atos que transgridam direta ou indiretamente a lei, há diversas formas de se realizar economia de tributos.

Outro ponto abordado no presente estudo foi a apresentação de diversos modelos utilizados por vários Estados para combater a elisão tributária, demonstrando-se que este é um problema global, já enfrentado há muito tempo por outros países. A doutrina desses países, porém, continua a se confrontar com os limites da utilização destas normas devido à complexidade do tema.

Restou comprovado que independentemente do modelo adotado por cada país no combate à elisão (seja a condenação do abuso da forma jurídica, o combate à fraude à lei, a desconsideração da personalidade jurídica, a doutrina do propósito negocial etc.), essas normas gerais antielisivas em conjunção com cláusulas específicas antielisão, ainda representam a melhor solução para a garantia da igualdade na tributação e para o respeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

O estudo acerca do tratamento dado por vários Estados no combate à elisão tributária permite-nos concluir que todas as cláusulas gerais antielisão acabam por dar à Administração poderes especiais para verificar a existência de elisão. Essas normas permitem que o Fisco aplique, em alguns casos, a analogia (de uso tão restrito no Direito Tributário) ou o habilitam a reinterpretar a realidade, requalificar fatos, reescrevendo a realidade em função de critérios econômicos.

Dessa maneira, verificamos que a inserção da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico é salutar no combate à violação indireta de normas tributárias. Neste sentido, achou-se necessário fazer uma análise mais aprofundada das

características do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que, afinal de contas, representa a norma geral antielisão nacional.

Uma das questões importantes é definir a abrangência do termo dissimular constante da norma geral antielisiva. Os fundamentos expostos ao longo do trabalho demonstraram que este conceito engloba um sentido bem mais amplo que o de simulação, além de não abarcar as hipóteses de combate a condutas ilícitas como nos casos de fraude à lei (já regulamentadas pelo art. 149 do CTN). Por isso, não assiste razão àqueles que vêem no parágrafo único do art. 116 inócua norma de combate à evasão tributária, idéia que parte da confusão entre os conceitos de simulação e dissimulação.

Vimos que para que incida a norma geral antielisiva, é necessário que exista a definição legal do fato gerador e que este tenha ocorrido no plano fático, embora com dissimulação. Ademais, notamos que o ônus de se provar a existência deste fato é da Autoridade Fazendária, eis que a cada um é atribuído o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito.

Viu-se ainda que, apesar de a Medida Provisória nº 66 não haver sido aprovada no que se referia à regulamentação do parágrafo único do art. 116, a norma geral antielisiva possui eficácia contida, podendo ser aplicada de forma imediata e direta, mediante os preceitos do Decreto nº 70.235/72, enquanto não se edite nova lei que regulamente seus procedimentos.

Quanto à criação de tributo por analogia, já vimos que a vedação da tributação por analogia continua intacta. Assim, observamos que o combate à elisão não se confunde com a analogia, eis que na elisão incorre aplicação de uma lei ao fato por ela não previsto, ocorrendo, na realidade, a subsunção da própria lei tributária, cuja aplicabilidade ao caso foi ocultada pelo contribuinte.

Notamos que não cabe a cobrança de sanção na aplicação da norma geral antielisiva (ressalvada aquela de natureza meramente moratória), já que, apesar de o contribuinte ter cometido ato antijurídico, este ainda é lícito, ficando a sanção reservada para as situações de evasão tributária.

Desta maneira, verificamos que a norma geral antielisiva é o instrumento aplicável à desconsideração, pelo Fisco, de atos e negócios dissimulados com o fim de diminuir ou evitar a incidência de tributos. É certo que seriam necessárias certas modificações na conformação da norma, além da criação de lei que venha a regulamentar o seu procedimento. Entretanto, não se pode negar a importância dessa regra na atualidade, eis que, face às desigualdades sociais brasileiras, a redistribuição de renda se faz necessária mais do que nunca.

Espera-se que os fundamentos apontados permitam guiar a exegese dos problemas relativos à elisão tributária.

8. Referências

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A elisão fiscal entre o céu e o inferno. **Revista jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual**, n.47, p.26-40, jul./set., 2002.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

BORGES, Antônio de Moura. Formas de Minimização do Encargo Tributário nas Operações Internacionais e Planejamento Tributário Internacional. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Ano 6/7, nº 6/7, 2004/2005. Brasília: Fortium.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes**. Disponível em <<http://www.aldemario.adv.br/nga>> visitado em 23/04/2008.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002.

DÓRIA, Antônio Roberto de Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1997.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. Elisão. Evasão fiscal. Déficit fiscal. A norma antielisão e seus efeitos – artigo 116, parágrafo único, CTN. **Revista do Direito Administrativo**, n.225, p. 195-216, jul./set., 2001.

GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonzo. Cláusula general antielusión. Experiencia española y europea. Últimas tendencias jurisprudenciales. In: TÔRRES, Heleno (coordenação). **Direito Tributário Internacional Aplicado** – Volume II. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. **Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e administrativo**, n.7, p.193-199, 1ª quinzena de abril, 2001.

MARINS, James (coord.). **Tributação e Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e segurança jurídica. **Revista do Tribunal Regional Federal – 3ª Região**, n.77, p.99-127, maio/jun., 2006.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. **Observações sobre a norma antielisão no direito comparado – em especial no Reino Unido**. 2002. Disponível em <http://www.escola.agu.gov.br/revista/Ano_III_janeiro_2002/05012002LuizDiasMartinSMEDIDASANTIEVASAO4Recife_2.pdf> visitado em 23/04/2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

NUNES, Pedro. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 8. ed., Rio de Janeiro/São Paulo: Freitas Bastos, vol. I.

OLIVEIRA, Marcos Vasconcelos Rodrigues de. **Norma geral antielisão – inexistência no ordenamento jurídico pátrio**. Belo Horizonte, 2004. Disponível em <www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/DowContador?OpenAgent&unid=F329DE00A2D2C3C403256ECC005034C9> acesso em 23/04/2008.

PIZOLIO, Reinaldo. Norma geral antielisão e possibilidades de aplicação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento Tributário**, p. 143/178. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, outono de 2004.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula antielisiva. In: CARVALHO, Fábio Junqueira de; e MURGUEL, Maria Inês (coords). **(Mini) Reforma tributária: reflexões sobre a Lei n. 10.637/2002 (antiga MP 66) - atualizado até a MP 107/2003**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003. P. 331/359.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Planejamento fiscal – teoria e prática**, São Paulo: Dialética, 1998, v. 2.

ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**. Grã-Bretanha: Kluwer Law International, 2002.

SOUZA, Hamilton Dias de. A insuficiência de densidade normativa da "norma antielisão" (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.146, p.61-84, nov., 2007.

THURONYI, Victor. **Comparative Tax Law**. Haia: Kluwer Law International, 2003.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2000.

_____. **Normas Gerais Antielisivas**. Disponível em <[https://redeagu.agu.gov.br/UnidadesAGU/CEAGU/revista/Ano III marco 2002/05032002RicardoLoboNORMASANTIELISIVAS 1.pdf](https://redeagu.agu.gov.br/UnidadesAGU/CEAGU/revista/Ano%20III%20marco%202002/05032002RicardoLoboNORMASANTIELISIVAS%201.pdf)>, visitado em 09/06/08.

_____. (organizador). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro - São Paulo: Renovar, 2003.

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