

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas

ELISÃO FISCAL

PAULO ROBERTO XIMENES PEDROSA

Brasília - DF
2009

PAULO ROBERTO XIMENES PEDROSA

ELISÃO FISCAL

Monografia apresentada como requisito de conclusão do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP.

Orientadora: Professora Doutora
Liziane Angelotti Meira

Brasília - DF
2009

RESUMO

Este trabalho dedica-se a estudar os fenômenos da elisão e da evasão fiscal, buscando estabelecer as distinções entre os seus conceitos e, através das normas de interpretação da legislação tributária e seus princípios norteadores, analisar a constitucionalidade do parágrafo único do art.116 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar 104, de 11/01/2001, que veio consagrar, através de um instituto legal, a teoria do abuso de direito.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	05
CAPÍTULO 1 – ELISÃO FISCAL : ASPECTOS RELEVANTES	
1.1 Considerações Iniciais	08
1.2 Conceito de evasão fiscal	08
1.3 Conceito de elisão fiscal	10
1.3.1 Elisão fiscal abusiva	11
1.3.2 Elisão fiscal internacional	13
1.4 Diferenças entre a elisão e a evasão fiscal	14
CAPÍTULO 2 – INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA	
2.1 Considerações iniciais	17
2.2 A Jurisprudência dos Conceitos e a interpretação sistemática	17
2.3 A Jurisprudência dos Interesses e a interpretação teleológica	18
2.4 A Jurisprudência dos Valores e o pluralismo metodológico	19
2.5 Os métodos de interpretação na legislação tributária brasileira	20
2.6 Teoria do Abuso do Direito	23
CAPÍTULO 3 – VISÃO PANORAMICA DO DIREITO COMPARADO	
3.1 Aspectos iniciais	28
3.2 Experiências Internacionais	
3.2.1 Evasão e Elisão fiscal em Portugal	29

	4
3.2.2 Evasão e Elisão fiscal na França	30
3.2.3 Evasão e Elisão fiscal na Alemanha	32
3.2.4 Evasão e Elisão fiscal na Argentina	32
CAPÍTULO 4 – A CLÁUSULA GERAL ANTIELISIVA	
4.1 Aspectos relevantes	34
4.2 O significado do termo dissimulação	35
4.3 Análise da constitucionalidade do dispositivo	37
4.4 Os princípios constitucionais e a sua ponderação como solução para o conflito	40
CONCLUSÃO	44
REFERÊNCIAS	47

INTRODUÇÃO

É fato que existe uma tensão permanente entre o dever de pagar impostos e a criatividade do contribuinte em fazer reduzir o impacto deste sobre seu patrimônio. O ato de pagar imposto não é simpático a ninguém, nem aos mais conscientes do seu papel como cidadão de um Estado democrático de direito.

Porém, para o desempenho de suas atividades, necessita o Estado obter meios financeiros e o principal deles é o decorrente das prestações dos particulares através dos tributos. Além desta função primordial da arrecadação tributária, têm-se reconhecido a sua função social, ou seja, a utilização desta não somente com o objetivo de obter recursos, mas como instrumento de política social.

Ocorre que, em benefício da economia de mercado e do próprio capitalismo, têm-se admitido a prática da elisão abusiva, permitindo ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento dos tributos.

É certo que a linha divisória entre a elisão e a evasão é traçada sobre uma zona cinzenta, cujos contornos é difícil de precisar. Uma importante parcela dos tributaristas pátrios aponta para existência de um procedimento evasivo lícito e de outro ilícito. Evasão ilícita, de acordo com essa doutrina, é aquela decorrente de uma ação consciente e voluntária do agente que, por meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios, procura eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido. De outro lado, propõe-se um conceito de evasão lícita, também denominada elisão, corporificada pela conduta preventiva do contribuinte, visando por meios de processos lícitos afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo.

Porém, a despeito desta orientação, alguns respeitadores tributaristas têm entendido que a elisão fiscal pode ultrapassar os limites da licitude. Assim, tal figura percorreria caminhos que vão desde o chamado planejamento fiscal até a criação de negócios especialmente desenhados para aproveitar as lacunas da lei, configurando-se a utilização abusiva do direito.

Destarte, com a preocupação de corrigir tais distorções a doutrina tem esforçado-se para criar mecanismos de defesa a fim de evitar a prática destes atos abusivos.

Com este objetivo, a teoria do abuso de direito, que já a muito é utilizada em outras áreas do direito foi aos poucos sendo abordada no direito tributário sendo, entretanto, objeto de crítica pela doutrina mais tradicional sob o argumento de que estaria contrariando o ordenamento jurídico pátrio por violar o princípio da tipicidade fechada. Apesar da grande controvérsia a respeito do tema, a cláusula geral antielisiva introduzida no Código Tributário Nacional, no art. 116, parágrafo único, através da Lei Complementar 104 de 11 de janeiro de 2001, veio consagrar a teoria do abuso de direito. Tal parágrafo dispõe o seguinte:

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.

Há entendimentos de que a inserção desta cláusula significou que o legislador optou pela denominada interpretação econômica, com a prevalência do princípio da realidade econômica subjacente ao fato gerador, sendo que, consoante a sistemática constitucional, seria injurídica, posto que desconsidera os negócios realizados com amparo legal. Para outros doutrinadores, o método da interpretação econômica não acarreta violação ao requisito da legalidade por dar à Lei Tributária inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo. Já para uma terceira corrente o contribuinte tem liberdade para planejar os seus negócios na busca de economia de imposto, desde que não ocorra execução abusiva do ato.

Estas diferentes posições, juntamente com a abordagem do tema no cenário internacional, servirão de base para análise crítica da norma citada que permite à autoridade administrativa desconsiderar atos dissimulados pelo contribuinte. Neste sentido, a análise diz respeito a sua constitucionalidade, o significado de seus termos e os valores e princípios envolvidos.

Será utilizada a consulta a documentos bibliográficos entre os quais livros, periódicos, revistas, legislação e apreciação da jurisprudência. O método será a análise dos textos concernentes ao tema e a confrontação das idéias dos diversos autores acerca do

problema da elisão fiscal, da introdução da norma antielisiva no ordenamento jurídico e da interpretação desta norma considerando os princípios adotados no sistema jurídico nacional.

Dentre os autores que serão estudados vale destacar a obra de Hermes Marcelo Huck, referência para o primeiro capítulo, pois além de realizar uma abordagem mais aprofundada sobre o tema da elisão e evasão fiscal, procura traçar os limites que separam as duas figuras. A obra *Evasão e Elisão Fiscal* foi editada anteriormente à introdução da norma geral antielisiva no Código Tributário Nacional, mas há de se considerar sua grande importância, uma vez que aborda a teoria do abuso de direito que é levantada por alguns autores como o alicerce para criação desta norma. Seu estudo direciona-se, portanto, para defender o equilíbrio entre os valores jurídicos e o combate a elisão resultante do abuso de direito.

Após análise dos institutos da elisão e evasão a abordagem no capítulo 2 será sobre a evolução das normas de interpretação, demandando uma digressão histórica a respeito de suas escolas até alcançar o pensamento jurídico moderno, no qual se destaca a Teoria do abuso de Direito. Nesta abordagem, é utilizada a obra de Ricardo Lobo Torres que, ao defender a interpretação valorativa, baseada na ponderação de interesses, vai ao encontro do pensamento de Hermes Marcelo Huck.

No capítulo 3, utilizando-se como pano de fundo o cenário internacional, pois não se pode desconsiderar a influência dos acontecimentos sociais políticos e culturais e conseqüente evolução das normas em outros países, apresentam-se as experiências internacionais neste instituto em países como França, Portugal, Alemanha, Argentina e Espanha.

Por fim, após o entendimento do contexto em que foi criada a norma antielisiva pretende-se analisar, no capítulo 4, os seus pontos controversos, principalmente no que diz respeito à hierarquia dos princípios constitucionais. Contrapondo com o pensamento de grande quantidade de autores que criticam a inserção da norma antielisiva geral no nosso ordenamento jurídico, com a alegação de não respeitar a tipicidade fechada, procurar-se-á uma defesa, pela ponderação de interesses e princípios, da aplicação da norma com a fundamentação baseada na harmonia entre o direito tributário e o direito privado, inclusive possibilitando, diante das desigualdades sociais presentes em nosso Estado, a conscientização de nossa sociedade da importância do instituto antielisivo em nosso Direito positivo.

CAPÍTULO 1 - ELISÃO FISCAL - ASPECTOS RELEVANTES

1.1 Considerações Iniciais

A questão da elisão fiscal tem suscitado muitas discussões, não somente sob o ponto de vista exclusivamente teórico, mas também em função da edição da Lei Complementar 104 de 10/01/2001, cujo art. 1º deu nova redação ao art. 116 do CTN, surgindo com o objetivo de funcionar como norma antielisão geral. Para iniciar o exame deste assunto, se faz necessária a análise de alguns pressupostos básicos.

No Brasil, não são poucos os autores que não admitem fazer distinção entre os conceitos de elisão e evasão fiscal. Entretanto, não se pode ignorar a existência de diferenças conceituais entre os institutos.

Com efeito, praticamente todas as democracias ocidentais com sistemas tributários desenvolvidos, reconhecem a distinção entre evasão e elisão fiscal. O ponto em comum, que aproxima as duas figuras é o seu objetivo: ambas são utilizadas para reduzir o ônus fiscal suportado pelo contribuinte. As diferenças entre elas, entretanto, são significativas.

1.2 Conceito de evasão fiscal

Diante da subsunção do fato à norma tributária, ocorrendo a hipótese de incidência nasce a relação jurídica tributária, consubstanciada na obrigação do contribuinte ou responsável a entregar aos cofres públicos determinada soma em dinheiro. A situação do desrespeito à norma (inadimplemento ou pagamento a menor) gera a sanção pelo ato ilícito: a tomada coercitiva do valor monetário do tributo pelo Estado.

É a inteligência do parágrafo 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN) “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

Nesta quadra, é possível delimitar o conceito de evasão fiscal. Antônio Roberto Sampaio Dória (1977, p. 86) conceitua evasão fiscal, *latu sensu*, como sendo toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária.

Alguns doutrinadores como Amílcar Falcão (1994, p.54) não distinguem a evasão fiscal lícita da evasão fiscal ilícita; segundo esse entendimento, em ambos os casos haveria uma obrigação tributária a saldar, que foi descumprida, ou abusivamente ter-se-ia evitado a ocorrência do fato gerador. Apesar deste entendimento, importante parcela dos tributaristas pátrios, entre estes Gilberto de Ulhoa Canto (1993, p. 8) e Hermes Marcelo Huck (1997, p. 28), aponta para a efetiva existência de um procedimento evasivo lícito e de outro ilícito. Evasão ilícita, de acordo com esta doutrina, é aquela decorrente da vontade ardilosa do sujeito passivo de retardar, reduzir ou eliminar o pagamento do tributo. Assim, não bastaria a mera conduta omissiva do contribuinte, sendo necessário ato comissivo por meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios, demonstrando vontade de fraudar o fisco. De um outro lado, propõe-se um conceito de evasão lícita, corporificada pela conduta preventiva do contribuinte, visando por meios de processos lícitos, ao menos em sua aparência formal, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo. Na evasão ilícita, o agente vale-se de artifício doloso, pratica seus atos com malícia para fugir do imposto devido, enquanto na evasão lícita, conhecida também como elisão, economia ou planejamento fiscal, o agente busca um determinado resultado econômico, mas para reduzir o impacto da obrigação fiscal dele decorrente, procura por instrumentos de aparência legal outra forma de exteriorização dos atos que levam aquele mesmo resultado, dentro de um leque de alternativas que a lei civil lhe oferece.

A fraude ao fisco pode-se apresentar de diversas formas, desde a fraude propriamente dita, consistente na evasão pura, ou evasão *strictu sensu*, ou ainda evasão ilícita como preferem alguns, se consubstanciando através de meio formal e materialmente ilícito, passando pela simulação, que se concretiza na evasão ao tributo mediante o uso de processos legais na aparência, mas ilícitos em sua substância, até chegar-se ao conluio fiscal, traduzido na montagem de uma fraude fiscal, em qualquer de suas modalidades, mediante o ajuste doloso pactuado por duas ou mais pessoas. Quanto à evasão, caracterizada por estes preceitos, não há divergência na doutrina no sentido de que se traduziriam em atos ilícitos que há muito e por todos, já não era admitida, estando sujeitos a anulação, conforme determina o art. 171, II, do Código Civil Brasileiro de 10 de Janeiro de 2002.

Sampaio Dória (1977, pág.46), entende que a expressão evasão não deve ser utilizada em conjunto com os adjetivos legal ou lícito. Segundo este autor, elisão é o termo sugerido para evasão lícita. Apesar de algumas discussões, a distinção conceitual entre

evasão e elisão acabou por prevalecer e, atualmente, é de uso corrente na doutrina e na prática jurídica brasileiras.

Hermes Marcelo Huck (1997, pág.33), compartilha deste entendimento:

Sob uma perspectiva econômico- financeira, a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal. Essa conceituação genérica, centrada apenas no não recolhimento do tributo, permite que alguns autores, ainda que de forma imprecisa, admitam a existência de uma evasão legal quando o não pagamento do imposto se tenha obtido por meios e formas, pelo menos aparentemente, legais. A esse procedimento temos chamado de elisão, pois ainda que alguns autores concordem com a expressão evasão legal, corrente majoritária considera-a como contradição terminológica, já que uma categoria não pode ser legal e ilegal ao mesmo tempo, não havendo possibilidade de se falar em fraude fraudulenta e fraude não fraudulenta, como observava Sampaio Dória.

Com efeito, a evasão fiscal só pode delimitar-se terminologicamente em contraste com a elisão, visto esta e aquela, pela sua dicotomia antagônica, estremarem dialeticamente o planejamento tributário.

1.3 Conceito de elisão fiscal

A Organização Econômica de Cooperação e Desenvolvimento (OECD) divulgou no início dos anos 80, através de sua Comissão de Assuntos Fiscais, um interessante trabalho no qual foram anotadas três características sempre presentes na elisão , no estudo comparativo nos mais diversos sistemas tributários, a saber: (a) presença de uma artificialidade negocial indicando que as transações , atos e negócios componentes do esquema analisado não ocorreriam da mesma forma se não houvesse a preocupação com o não-pagamento de imposto, ou seja, a busca de uma economia fiscal,(b) tais esquemas buscam freqüentemente obter vantagens das lacunas da lei ou utilizam-se de institutos jurídicos dando-lhes finalidades distintas daquelas com que foram concebidos,(c) o sigilo transforma-se em componente importante nesses esquemas,notando-se que os chamados consultores tributários oferecem a seus clientes estruturas pré-concebidas de elisão fiscal, impondo ao contribuinte a manutenção de sigilo dos fatos pelo maior espaço de tempo possível.

A posição tradicional dentre os doutrinadores pátrios é aquela que conceitua a elisão fiscal como a prática pelo contribuinte, de atos ou negócios jurídicos lícitos, diretos ou indiretos, como o objetivo de diminuir ou evitar a incidência de carga tributária, sendo a principal característica de tal corrente a concepção de licitude absoluta da conduta elisiva empregada, independentemente dos fins almejados, ou como sintetiza Diva Malerbi, a elisão fiscal corresponderia à “... descrição tipológica de determinados comportamentos que os particulares manifestam perante a tributação e que se fundam num ponto referencial comum a todos comportamentos tendente a evitar uma incidência tributária ou a obter uma incidência tributária menos onerosa, mediante a via jurídica lícita que lhe proporcione tal desiderato.”

Para alguns autores, como Hugo de Brito Machado (2002, p. 32) elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo. Seguindo este raciocínio existiriam apenas dois modos pelos quais o contribuinte poderia fugir ao pagamento do tributo: atos que a lei não proíbe formalmente e que, portanto, são juridicamente lícitos, ocorrendo a economia de imposto e atos previstos e punidos pela lei e, portanto, juridicamente ilícitos, ocorrendo a fraude fiscal.

Entretanto este conceito de elisão fiscal vem sofrendo questionamentos, inclusive ocorrendo alterações substanciais na doutrina, diante da observância de práticas exacerbadas por parte dos contribuintes, sendo chamada de elisão abusiva ou atentatória.

Neste sentido, cabe destacar o posicionamento de Marcelo Huck (1997, p.32), um dos autores que entende que a elisão pode ultrapassar os limites da licitude, estabelecendo, inclusive, duas características essenciais diferenciadoras entre os conceitos de evasão e elisão . A primeira reside nos meios utilizados para se atingir cada uma delas. A elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso dos meios legais, ao menos formalmente lícitos, ao passo que na evasão atuam os meios ilícitos ou fraudulentos.

1.3.1 Elisão Fiscal Abusiva

Como já mencionado, o conceito de elisão fiscal tradicional e dominante em nossa doutrina, ainda hoje, defende a idéia de que a elisão fiscal é uma espécie de direito do contribuinte, tendo em vista o nosso ordenamento jurídico tributário ser excessivamente estagnado por conceitos como o da “tipicidade fechada” e “ estrita legalidade”.

Contudo, diante do alargamento cada vez mais freqüente da margem de liberdade negocial, decorrente, principalmente , da crescente dinamização das relações sociais e

econômicas, fruto da economia globalizada e da queda das barreiras de comunicação, este conceito tradicional de elisão fiscal vem sofrendo alterações substanciais na doutrina pátria, uma vez que se observa a prática reiterada e exacerbada de “fuga” da tributação por partes do contribuinte, contribuindo para um perigoso distanciamento do direito do seu objetivo primordial, que vem a ser a regulação das relações sociais de forma efetiva.

A doutrina moderna vem apontando para uma flexibilidade do conceito de elisão fiscal, através de uma análise, não só da licitude dos meios empregados ou do aspecto temporal da conduta em relação ao fato gerador, mas também para a motivação da conduta elisiva. Essa corrente doutrinária tem como um dos seus seguidores, o tributarista Marco Aurélio Greco (1988, p.85), que defende que a necessidade de verificar se existe motivo extratributário (*business purpose*) na conduta do contribuinte.

Nesse contexto, procura-se fixar os limites do razoável na amplitude de possibilidades legais de realização dos negócios jurídicos privados que interessam diretamente ao direito tributário, tendo em vista os efeitos fiscais que dele decorrem, ou deveriam normalmente decorrer, passando a visualizar a elisão fiscal, muitas vezes, como uma forma indevida de exoneração tributária, que deve ser, por isso, combatida, como salienta Hermes Marcelo Huck (1997, p.39):

[...] ponto comum em significativa parte da doutrina a convicção de que a recorrência do contribuinte a formas manifestamente inadequadas ou anormais para o ato jurídico, com o único propósito de fugir ao tributo que onera ao ato jurídico que de fato busca, e mais, quando essa anormalidade não apresenta outra explicação racional senão a de evadir-se à tributação, torna a conduta ilícita ainda que a forma adotada não seja, em si mesma, vedada pelo direito.

Em recente estudo, César Augusto Guimarães Pereira (2001, p.213) defende a subdivisão do conceito de elisão fiscal, a saber: a elisão fiscal eficaz, que seria aquela decorrente de atos ou negócios jurídicos não simulados e da qual a eficácia inquestionável da economia ou supressão tributária; e a elisão fiscal ineficaz que seria aquela decorrente da prática de atos ou negócios jurídicos simulados, voltados a obtenção pelo contribuinte do resultado fiscal menos oneroso ou mesmo nenhum resultado, o que permitiria ao fisco considerar ineficazes ou atos ou negócios simulados”

Assim, o conceito de elisão fiscal ineficaz, proposto por César A. Guimarães Pereira, vai ao encontro do conceito de elisão fiscal abusiva ou atentatória extraído das lições de Marco Aurélio Greco, uma vez que identifica uma modalidade de elisão fiscal questionável pela Administração Tributária, fugindo da idéia tradicional de que a elisão fiscal, enquanto exercício de livre conformação negocial e praticada por meio de atos e negócios lícitos (ainda que em forma e aparência), não poderia ser questionada pelo Fisco, quando o objetivo único pretendido pelo contribuinte venha ser a economia fiscal.

1.3.2 Elisão Fiscal Internacional

A expressão elisão fiscal internacional, não pode ser assimilada ao conceito de evasão fiscal, pois não está em causa, necessariamente um ato ilícito, pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária, prestando falsas declarações ou recusando-se ao seu cumprimento, mas sim a prática de atos lícitos, praticados no âmbito da esfera da liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos.

O fenômeno da elisão fiscal internacional assenta, assim, num duplo pressuposto: a existência de dois ou mais ordenamentos tributários, dos quais um ou mais se apresentam, face uma da situação concreta, como mais favorável que outro ou outros e a faculdade da escolha voluntária do contribuinte do ordenamento jurídico tributário aplicável.

Para atingir os resultados em vista, é necessário a utilização de instrumentos (meios) que podem ser vinculados ao território de fiscalidade privilegiada, como por exemplo os Paraísos Fiscais, ou instrumentos relativos à escolha do ordenamento aplicável, como por exemplo a celebração de contratos que fixam os elementos de conexão com o território do ordenamento desejado.

Por fim, cabe uma sucinta explicação sobre Paraíso Fiscal, por se tratar de um tema bastante palpitante.

Paraísos Fiscais, refúgios ou oásis são ordenamentos fiscais que isentam certos fatos que deveriam normalmente tributar, de harmonia com os princípios gerais comumente aceitos, ou os tributam a taxa anormalmente baixa, via de regra para atrair capitais estrangeiros. Todos estes territórios possuem, ainda, legislação societária e financeira flexível, liberdade cambial absoluta, além de eficiente sistema de comunicações e estabilidade política e social.

São exemplos de Paraísos Fiscais : Luxemburgo, Panamá, Ilhas Virgens, Ilhas Cayman, Suíça, Uruguai.

1.4 Diferenças entre elisão e a evasão fiscal

Alguns autores sugerem uma análise conjunta do instituto da evasão e da elisão fiscal devido ao seu grau de semelhança, complementaridade e, sobretudo pelo impacto análogo que causam nos sistemas tributários modernos.

A elisão fiscal, como obra da criatividade e engenho dos planejadores tributários, aspira a uma condição de legalidade que a distingue da evasão. Assim, para fugir ao comando da norma, o contribuinte pode escolher dentre dois caminhos alternativos. Ou desvia-se do campo de tributação, fugindo ao alcance da norma tributária, ou, já sujeito à sua incidência, utiliza-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do imposto devido, pela descaracterização do fato gerador ou pela redução da base de cálculo do tributo. Na segunda hipótese a doutrina tem sido unânime em caracterizar a ocorrência da evasão fiscal. Porém, na primeira hipótese, há divergências doutrinárias em se considerar lícito todos os atos que a lei não proíbe.

Paralelamente à distinção pelos meios, uma outra característica diferenciadora entre os conceitos, muito embora não absoluta, reside na cronologia do ato. Constata-se uma diferença temporal entre a evasão e a elisão, ou seja, há que se verificar quando foram praticados os atos destinados a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto. Se foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, pode-se estar diante de uma elisão. Porém, se praticados depois, estaria caracterizada a atividade evasiva.

Alguns tributaristas, como Gilberto de Ulhôa Canto (1993, p. 48), chegam a considerar que a cronologia do ato seria a única distinção entre os institutos, buscando consagrar a elisão de forma sempre lícita pela falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, numa interpretação literal do supracitado art. 113, parágrafo 1º., do Código Tributário Nacional.

Apesar de sua utilidade, o critério temporal, que procura estabelecer os limites distintivos entre a evasão, sempre ilícita, e a elisão sem violação de qualquer norma legal, não é plenamente suficiente. Segundo Franco Gallo (1990, p. 26), a distinção entre as figuras não decorre apenas da anterioridade ou posterioridade do fato impositivo ou gerador; o contribuinte que deixa de emitir uma nota fiscal ou que altera o valor da operação tributável,

praticando o subfaturamento, e promove, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento comercial ou industrial, comete a evasão tributária, violando dispositivo de lei, sem embargo de ter praticado a fraude anteriormente à ocorrência do fato gerador.

Atualmente, acompanhando posicionamento de Huck, parte da doutrina tem reconhecido que, tendo o particular o direito de optar pela forma jurídica tributariamente menos onerosa, pode este extrapolar este direito recorrendo a formas manifestamente inadequadas ou anormais em relação ao negócio que se pretende fazer, sobretudo quando esta opção decorre do deliberado objetivo de não pagar imposto incidente sobre o resultado inicialmente desejado, e se tal anormalidade não tem outra justificativa lógica senão a de fugir ao pagamento do imposto. Assim, não são isolados os entendimentos de que tal conduta, embora formalmente legal, pode ser caracterizada como abusiva. Para estes autores, mesmo a conduta não sendo formalmente ilícita, tem a características de serem técnicas de insubmissão ao comando da norma tributária. Este posicionamento já existia antes da publicação da Lei Complementar 104 de 11 de janeiro de 2001.

Marcelo Huck (1997, p. 39), já diferenciava a elisão lícita daquela utilizada ultrapassando os limites legais: o comportamento elisivo seria lícito quando, na escolha das formas jurídicas que o direito privado põe à disposição do agente, o ato ou negócio jurídico que realiza não apresenta divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes nesta transação. Ainda para este autor, a recorrência do contribuinte a formas manifestamente inadequadas ou anormais para o ato jurídico, com o único propósito de fugir do tributo que onera o ato jurídico que de fato busca, e mais, quando esta anormalidade não apresenta outra explicação racional senão a de evadir-se da tributação, torna a conduta ilícita, ainda que a forma adotada não seja, em si mesma, vedada pelo direito privado. A elisão, assim, valendo-se de formas legais permitidas pelo direito privado, pode, nos casos apontados, ser considerada ilícita.

Ainda para este autor, a intenção do agente, por si só, é insuficiente para que se classifique a elisão como lícita ou ilícita. Um ato somente será considerado doloso ou culposos pela disposição legal. No caso da elisão, a intenção do agente é a mesma em qualquer de suas modalidades, porquanto o objetivo é o de pagar o menor tributo possível, seja quando estabelece uma forma jurídica que evita ou reduz sua carga tributária, seja quando simplesmente deixa de pagar o imposto devido, num comportamento que atinge as fronteiras do evasivo.

Assim, a elisão fiscal engloba distintas figuras e práticas diversas, que vão desde a chamada reorganização societária até a celebração de negócios especialmente desenhados para aproveitar vantagens e lacunas existentes nas leis fiscais. Para este intento, muitas são as formas adotadas, podendo apresentar-se como estruturas jurídicas adequadas e pertinentes à situação concreta do contribuinte e fundadas em motivos econômicos consistentes, ou sob formulação cujo único intuito é o de reduzir o montante do imposto devido.

Porém, há de se considerar o direito do contribuinte em organizar livremente sua vida econômica de forma a pagar menos imposto possível. Assim, o fato de o agente adotar uma determinada forma jurídica para simplesmente evitar a carga tributária, por si só, não pode ser considerado determinante para se caracterizar a elisão condenada pelo ordenamento jurídico. Neste caso é essencial, para a sua configuração, a caracterização da figura do abuso de direito.

CAPÍTULO 2 - INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

2.1 Considerações iniciais

O exame da elisão está ligado à interpretação da lei tributária e à posição que o aplicador do direito adota a respeito da questão, que é hoje central no direito tributário : até onde vai a possibilidade de o contribuinte praticar atos com vistas a pagar menos tributos do que os demais, que estão na mesma situação, mas que não procuraram tais caminhos alternativos.

Conforme observa Ruy Barbosa Nogueira (1995, pág. 7), o direito tributário não apresenta especificidade que o afaste da interpretação aplicável aos outros ramos do direito, sendo semelhante neste ponto aos demais, embora possa conter algumas particularidades em decorrência da estrutura de suas normas. Já estão superadas as opiniões que apontavam o direito tributário como excepcional ou que sujeitavam a sua interpretação a princípios como o do *in dubio contra fisco*. Assim, a interpretação deve se fazer à luz das mesmas idéias e princípios que informam a interpretação do direito civil, do penal, do constitucional e demais.

Segundo Ricardo Lobo Torres (1999, p. 86), a interpretação da Lei Tributária seguiu historicamente um movimento pendular em que cada um dos pólos representava uma posição favorável em relação à proteção do direito do fisco ou do contribuinte. Em alguns momentos adotava-se o princípio *in dubio pro fisco*; em outros, o posicionamento diametralmente oposto. Outra tendência histórica foi a fixação de normas que vedavam a interpretação, fortalecendo o poder do monarca em determinar o direito.

Essa evolução histórica nos métodos de interpretação, especificamente nos dois últimos séculos, pode ser dividida em três fases distintas: a jurisprudência dos conceitos, que consagra a interpretação sistemática, a jurisprudência dos interesses, o qual se sobressai o método teleológico de interpretação e a jurisprudência dos valores que fundamenta o pluralismo metodológico.

2.2 A Jurisprudência dos Conceitos e a interpretação sistemática

Durante o predomínio da jurisprudência dos conceitos, no século XIX, opta-se pelo método sistemático de interpretação. Surgida num mundo liberal e individualista, em

que o direito tinha como objetivo maior a preservação da segurança das relações jurídicas, a jurisprudência dos conceitos lança bases para a retomada do formalismo jurídico e tem raízes no direito alemão. A concepção formalista limita a interpretação ao estabelecer o significado da norma jurídica. Neste contexto histórico, o princípio da legalidade passa a ser o grande pilar do sistema jurídico resultando na subordinação dos conceitos tributários aos conceitos de direito civil, em detrimento da realidade econômica.

De acordo com a interpretação sistemática os conceitos e institutos jurídicos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam, com vista à unidade do Direito, o que equivale a dizer que os conceitos do sistema do direito privado empregados no direito tributário conservam seu sentido originário. Esta interpretação é chamada por alguns doutrinadores como lógico-sistemática, pela importância que nela adquirem os elementos lógicos e lingüísticos. Assim, o contribuinte teria liberdade para realizar seus atos podendo planejar o afastamento da situação definida em lei como fato gerador do tributo, sendo amplamente admitida a elisão fiscal. Face à supremacia da legalidade sobre a capacidade contributiva, há a obrigatoriedade do legislador de prever todas as situações dentro deste ordenamento, sem lacunas. Ricardo Lobo Torres (2000, p.36) cita seus grandes nomes no direito estrangeiro, Gian Antonio Micheli e Georges Morange e no Brasil, Gilberto de Ulhoa Canto e Sampaio Dória.

2.3 A Jurisprudência dos Interesses e a interpretação teleológica

Já no final do século XIX, como reação a este formalismo, surge a jurisprudência dos interesses, que no direito tributário deu origem à denominada interpretação econômica. Ricardo Lobo Torres (2000, p. 27) cita Philipp Heck como principal defensor desta teoria, tendo como princípio basilar o direito considerado como a tutela de interesses e como exigência metodológica conhecer, com rigor histórico, os interesses reais que causaram a lei e de tomar em conta, na decisão em cada caso, esses interesses. Assim, a jurisprudência dos interesses, utilizando o método teleológico, desloca o centro da problemática jurídica da norma para o fato, seja ele histórico, social ou econômico. O método teleológico leva em conta a finalidade e o objetivo da norma. Segundo esta interpretação, o direito tributário, sendo ramo autônomo em relação ao direito civil, não abre espaço à elisão fiscal, na medida em que caberia ao aplicador da lei o afastamento da norma jurídica pela prevalência da realidade econômica. Seus representantes são Karl Larenz, na Alemanha, Benvenuto

Griziotti, na Itália e Dino Jarach na Argentina. No Brasil, destaca-se Amílcar de Araújo Falcão.

Para esta corrente, o intérprete deveria considerar, acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão: na relação jurídica tributária haveria uma relação econômica subjacente, e esta é quem daria o significado da norma, sendo o tributo uma realidade econômica. Entretanto, ao se afastar em demasia da técnica interpretativa, buscando o sentido da regra jurídica apenas em vista dos fatos econômicos envolvidos na relação de tributação, poderia o intérprete estar negando o direito, o que afetaria a segurança que este empresta às relações humanas na sociedade.

Na verdade, porém, mesmo os defensores da aludida doutrina sustentam que sua aplicação não afasta do direito tributário os métodos interpretativos utilizados no Direito em geral. Assim, Amílcar Falcão (1994, p.43) afirma taxativamente:

Todos os métodos de interpretação são compatíveis com o direito tributário. A peculiaridade, no caso do direito tributário, está apenas em que certas considerações de ordem política e econômico-financeira devem ser feitas para alcançar – alcançar, não alterar ou corrigir – a determinação da lei, do mesmo modo como se lança mão de noções de medicina legal ou de ciência atuarial e contábil, muitas vezes, para penetrar o sentido, respectivamente, da lei penal ou da legislação sobre seguros .

2.4 A Jurisprudência dos Valores e o pluralismo metodológico

A jurisprudência dos valores, surgida no início do século XX, rompe com o positivismo, seja de origem normativista da jurisprudência dos conceitos, seja o de cunho sociológico da jurisprudência dos interesses, reaproximando a idéia de direito e moral, a partir do resgate da idéia de justiça. O que se adota nesta concepção é o pluralismo metodológico, sendo que entre os métodos de interpretação não há hierarquia, variando a sua importância de acordo com o caso e com as valorações jurídicas na época da aplicação. Ricardo Lobo Torres (2000) cita os autores Klaus Vogel e Klaus Tipke como defensores deste ponto de vista. No Brasil, Marco Aurélio Greco e Hermes Marcelo Huck. Discorrendo sobre o método, pondera Ricardo Lobo Torres(2000, p.217):

O pluralismo metodológico procura superar o radicalismo da tese da licitude de qualquer planejamento fiscal, em nome da autonomia da vontade e do primado da forma no direito civil e da teoria oposta de que qualquer descompasso entre forma jurídica e conteúdo econômico torna ilícita a elisão. O enfoque atento ao equilíbrio

entre os valores jurídicos e à igualdade na tributação conduz a que a elisão a ser combatida seja a resultante do abuso de direito.

Assim, o pluralismo metodológico, fundado na jurisprudência dos valores, dá outro enfoque ao problema da elisão. Parte da consideração de que o contribuinte tem ampla liberdade para planejar os seus negócios na busca do menor imposto, desde que se mantenha nos limites da possibilidade expressiva da letra da lei. Mas não pode ultrapassar tais limites, aproveitando-se da zona cinzenta e da indeterminação dos conceitos e ofendendo valores como os da justiça e da segurança jurídica e princípios como os da unidade da ordem jurídica, da interação entre direito tributário e economia, da capacidade contributiva e da legalidade democrática do Estado de Direito.

O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e se intercomunicam.

Para os defensores deste método, no direito tributário, dependendo do tributo utilizaria-se um método ou outro: os impostos sobre a propriedade postulam a interpretação sistemática, porque apoiados em conceitos de direito privado. Já os impostos sobre a renda e o consumo abririam-se à interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio direito tributário.

2.5 Os métodos de interpretação na legislação tributária brasileira

O CTN dedica o cap. IV, título I, livro II, à interpretação e integração da legislação tributária, separando os dois processos reservando a interpretação ao art. 107 e a integração ao art.108.

Para Ricardo Lobo Torres (1999, p. 34) a diferença entre interpretação e integração está em que, na primeira, o intérprete visa estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso a argumentação retórica, aos dados históricos e as valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto. Já na integração o aplicador se vale dos argumentos de ordem lógica, como a analogia, operando fora da possibilidade expressiva do texto da norma.

No Brasil, a tendência para a interpretação da Lei Tributária segue o positivismo normativista consagrado pelo método sistemático de interpretação em prol da segurança jurídica como valor a ser tutelado e em prejuízo dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Representativa dessa linha no Brasil é a obra de Antônio Roberto Sampaio Dória (1977, p.45) em que o autor diferencia a evasão ilícita da evasão lícita. Só seria ilícita a ação do contribuinte quando o mesmo pratica o fato gerador e foge ao pagamento do tributo através de um expediente ilícito, com dolo, fraude ou simulação. Se a ação do contribuinte não envolver dolo, fraude ou simulação se traduziria em elisão admitida pelo ordenamento.

Amílcar Araújo Falcão (1994, p. 36) defende posição diametralmente oposta. Ele recomenda que a Lei Tributária deve ser interpretada funcionalmente, levando em conta a consistência econômica do fato gerador e a finalidade que o tributo instituído vai desempenhar. O legislador, ao instituir o tributo, indica um fato como capaz de, pela sua ocorrência, dar lugar ao nascimento daquele. Estes fatos ou situações são sempre considerados pelo seu conteúdo econômico e representam índices de capacidade contributiva. Dessa forma, o fato gerador se conceitua objetivamente, de acordo com o critério estabelecido em lei. Para sua configuração, a vontade do contribuinte pode ser mero pressuposto, mas nunca elemento criador ou integrante.

A fim de analisar estas duas posições contrárias, vale verificar-se o alcance do art. 109 do CTN, que estabelece : “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.”

Para Ricardo Lobo Torres (2000, p.189), este artigo é ambíguo e contraditório, pois pretende hierarquizar métodos de interpretação de igual peso, sem optar com clareza pelo sistemático ou teleológico. Entretanto, a doutrina tem apontado duas leituras distintas e contrastantes: pode ser interpretado, se lidos conjuntamente os arts. 109 e 110 do CTN (reza que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos estados, ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”), no sentido de que privilegia o método sistemático, quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela constituição; ou admitiria a interpretação, se visualizado separadamente o art. 109, de que daria prioridade ao método teleológico ou à consideração econômica do fato gerador, desde que não haja a constitucionalização dos conceitos. Assim, destas duas leituras

surgem os seguintes corolários: exclusividade da legislação como fonte de Direito, subordinação do direito tributário ao privado e liberdade na eleição da forma dos negócios jurídicos, no caso de prevalência do método sistemático; inclusão da jurisprudência entre as fontes, autonomia do direito tributário e ilicitude da elisão, no caso da superioridade do método teleológico.

A doutrina se esforçou para casar os arts. 109 e 110 do CTN. Gilberto de Ulhôa Canto (1993, p. 15) diz que os dois artigos se completam e tranquilizam o intérprete, acrescentando que o legislador pode modificar o conceito de direito privado para fins tributários, na medida em que não acarrete ou possibilite a invasão de um campo de competência que é seu, ou não fuja a uma limitação constitucional. Sampaio Dória (1977, p.99) afirma que a lei tributária pode expressamente alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado conforme prevê o art. 109 do CTN, salvo se utilizados em normas constitucionais ou de organização política e administrativa, para definir ou limitar competência tributária, como previsto no art. 110 CTN. Conclui-se, pois, que os dois autores divergem no definir se prepondera a interpretação teleológica com entendimento da prevalência da autonomia do direito tributário, com a ressalva dos conceitos constitucionais, ou a sistemática com o predomínio do direito privado.

Para Ricardo Lobo Torres (2000, p.194), a interpretação lógico-sistemática do direito tributário está em declínio na consideração da doutrina jurídica por excluir a apreciação teleológica. E juntamente com ela os seus corolários, o primado do direito privado, a separação entre o sistema do direito e da economia, a licitude da elisão e a exclusividade da legislação como fonte do direito tributário. Destarte, a interpretação do direito tributário se subordina ao pluralismo metodológico, inexistindo a prevalência de um único método. O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma, ora se recorrendo ao teleológico, ora ao histórico, ora ao teleológico, pois não seriam contraditórios, mas se complementariam e se comunicariam.

Neste sentido, começa a despertar uma consciência nos meios jurídicos tributários para a importância do tema da justiça para a defesa do direito do contribuinte, não só sob uma perspectiva individual, mas principalmente com vistas à criação de um sistema tributário nacional efetivamente justo.

Alguns autores têm entendido que a introdução da norma geral antielisiva no nosso ordenamento, através do parágrafo único do art. 116 do CTN, seria uma autorização para a utilização da interpretação econômica no direito tributário brasileiro. Marco Aurélio Greco (2002, *apud* Rocha, 2002, p.191), por sua vez, discorda desta posição :

O dispositivo comentado não autoriza, nem desautoriza, a utilização da interpretação econômica; simplesmente não dispõe sobre a matéria. Seu objeto não é a interpretação da legislação (reguladas pelo art. 107 e 112 do CTN); seu objeto é assegurar que, se o fato gerador legalmente previsto efetivamente ocorreu, a circunstância de estar disfarçado, travestido de outro fato, não afasta a incidência da lei tributária, cuja eficácia deverá ser assegurada, ainda que seja mediante a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que o encobrem.

Assim, para este autor, o cabimento ou não, da interpretação econômica deve ser verificado no campo próprio da interpretação da lei, sobre o qual o examinado parágrafo único não dispõe. Saber se o fato gerador deve ser considerado ocorrido porque seus efeitos econômicos ocorreram, ou porque a forma jurídica é a prevista na lei, ou porque o perfil objetivo do ato praticado é o mesmo do previsto na lei, são questões aliadas a outras, que dizem respeito a interpretação da lei tributária, com repercussão no perfil que se pretenda dar a tipicidade nessa matéria, mas não são questões afetadas pelo dispositivo comentado. Este limita-se a regular uma etapa posterior do processo de aplicação do direito. Ou seja, depois que vier a ser verificada a ocorrência do fato gerador, mediante a utilização dos critérios de interpretação da lei que forem pertinentes, a este fato gerador deverá ser aplicada a legislação tributária, ainda que seja necessário afastar os atos que o dissimulam.

De qualquer forma, a interpretação econômica não leva em consideração o abuso de direito, consagrado na norma em questão. Assim, não basta o descompasso entre a forma jurídica e o conteúdo econômico para caracterizar a elisão abusiva. Além de se considerar a conexão entre o motivo econômico do ato e os efeitos produzidos por ele, se faz necessária a execução abusiva do ato com vistas à economia fiscal.

2.6 A Teoria do Abuso de Direito

O chamado planejamento tributário é uma possibilidade do contribuinte, sendo reconhecido pela maior parte da doutrina e jurisprudência, sempre condicionado o seu exercício ao uso de meios lícitos.

Entretanto, uma parcela da doutrina, embora reconhecendo este direito ao chamado planejamento tributário lícito, mesmo antes da publicação da Lei Complementar 104/2001 já ponderava um aspecto distinto deste processo, que não se prende propriamente à existência do direito de organização da vida pessoal e econômica de cada indivíduo, mas sim à forma de uso desse direito. Assim, a elisão em algumas de suas formas, poderia ser enquadrada como abuso de direito.

Apesar de ser desenvolvida com maior ênfase a partir do final do século XX, a figura do abuso de direito já era conhecida no direito romano. Seu conceito foi montado efetivamente pela jurisprudência francesa, que trabalhava sobre a idéia da ilicitude de um direito levado às conseqüências do abuso. A doutrina foi sendo consagrada aos poucos pelo mundo jurídico, dentro da consciência de que abusar do direito não significa fazer mau uso pelo simples fato de usá-lo, mas pelo fato de usá-lo mal.

A noção aberta de abuso de direito freqüenta todos os ramos do fenômeno jurídico e pode ser empregada no direito tributário, agora consagrada através da norma geral antielisão. Em direito administrativo o abuso por parte do Estado implica a nulidade do ato praticado, uma vez que pelos princípios que lhe são próprios, só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Já, no direito privado, como a liberdade de ação é limitada somente pelo que é proibido fazer, a conseqüência do abuso nem sempre será a nulidade do ato abusivo, restringindo-se à sua desconsideração e à neutralização de suas conseqüências.

Exemplo ocorre no Direito Civil brasileiro que encontrou dificuldades em aceitar a Teoria do abuso de Direito, pela ausência de dispositivo legal específico no Código Civil de 1916, embora boa parcela da doutrina sustentasse que a sua aplicação decorreria do art.5º da Lei de introdução do Código Civil.No entanto, divergências estão superadas, tendo em vista que o novo Código Civil de 2002 consagrou expressamente esta teoria, conforme seu art.187, “Também comete ato ilícito, o titular de um direito que, ao exercer-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons consumes.”

O tratamento do abuso de direito tornou-se tema particularmente importante em assuntos tributários. A doutrina brasileira, que exacerbou a tese da licitude da elisão a partir da obra de Sampaio Dória (1977), começa a ser contestada em obras recentes de Marco Aurélio Greco (1998) e Hermes Marcelo Huck (1997) que entendem que a elisão atinge ao

abuso da possibilidade expressiva da letra da lei. Para estes autores a ilicitude da elisão decorre da necessidade de evitar que o contribuinte manipule, pela interpretação, conceitos jurídicos abertos ou indeterminados. Caracteriza-se, assim, abuso de direito quando o indivíduo ou a empresa ultrapassa os limites da razoabilidade e da proporcionalidade na construção de seus negócios jurídicos ou na edificação da forma societária, com o objetivo precípuo de pagar imposto menor. Traduz-se no exercício de uma atividade que, formalmente, é permitida ao agente, mas que está sendo exercida com um fim que não é aquele que a norma jurídica tinha em vista quando tutelou aquela atividade.

Destarte, a teoria do abuso de direito surge quando o contribuinte lança mão de um negócio jurídico formalmente lícito, mas cuja vontade última não se adequa aos efeitos deste, mas sim à economia do imposto. Para a caracterização do abuso de direito não é necessário que o negócio jurídico seja ilícito, ou seja, não é essencial que tenha sido praticado com dolo, fraude ou simulação, como exigem os formalistas, podendo ser perfeitamente válido para o direito privado. O fenômeno não é de ilicitude do ato, mas de sua eficácia perante o Fisco.

Por outro lado, a caracterização do abuso de direito não leva em consideração apenas a identidade de efeitos entre a hipótese de incidência e a conduta (intenção) do contribuinte, como queriam os defensores radicais da teoria da interpretação econômica do fato gerador, entre estes Amílcar de Araújo Falcão, como já visto neste capítulo no tópico referente aos métodos de interpretação. Além de se considerar a conexão entre o motivo econômico do ato e os efeitos produzidos por ele, se faz necessária a execução abusiva do ato com vistas à economia fiscal.

A corrente doutrinária mais tradicional, arraigada ao princípio da tipicidade fechada, não aceita este argumento. Acredita que compete ao indivíduo, dentre várias alternativas lícitas oferecidas pelo ordenamento, optar qual o caminho a tomar, não podendo obrigar-se alguém a pagar mais tributos se há solução dentro do ordenamento que o autorize a pagar menos tributos.

Porém, para Marco Aurélio Greco (1998, p.33), a figura do abuso de direito é corolário do uso regular do direito, pois há décadas já se afastou a visão individualista de que um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que distorça seu perfil objetivo. O Direito é um instrumento de disciplina do convívio humano e as práticas que atentem contra seus fundamentos podem ser neutralizadas mediante a invocação das figuras do abuso de direito.

Em face destas considerações surge o ponto central da discussão, a saber, se por um lado a intervenção do Estado na liberdade empresarial fere os princípios da legalidade e da liberdade privada, por outro, a utilização do direito contrariamente à sua finalidade econômico social desrespeita os princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da justiça fiscal.

A defesa de uma autonomia jurídica para o abuso de direito tem suas fundações fincadas nas mudanças sofridas durante as últimas décadas pelo conceito tradicional de responsabilidade, com a consagração das teorias do risco, da responsabilidade objetiva e do enriquecimento sem causa. Em 1941, Pedro Batista Martins publicava no Brasil uma obra sobre o abuso de direito, *O Abuso de Direito e o Ato Ilícito* (apud Huck, 1997, p.143) introduzindo no mundo jurídico nacional a discussão sobre a doutrina do ato abusivo, distinguindo-o do conceito de ato ilícito puro. O exercício abusivo de um direito caracterizava-se quando houvesse colisão com outro direito que, sob a perspectiva do interesse social, merecesse uma maior proteção.

Admitindo-se que o ato abusivo de direito não se caracterizava como ato ilícito, suas conseqüências deveriam ter tratamento distinto do que é concedido a este, não estando sujeito à reparação de dano causado. Para Marcelo Huck (1997, p.144), entendido não como ato ilícito, o abuso seria considerado ato ineficaz, não havendo que se falar em nulidade ou anulação.

A equiparação da elisão ao abuso de direito, defendida por Marcelo Huck (1997, p.143), significa que esta ocorre em sua forma pura quando o contribuinte, ainda que agindo dentro das linhas demarcatórias fixadas pelo direito positivo, exerce seu direito contra a finalidade social do mesmo. Caberia, nesta hipótese, ao Juiz declarar o abuso pondo fim ao processo elisivo.

Marco Aurélio Greco (1994, pág. 104), por seu lado, considera ato ilícito a elisão quando praticada sem qualquer finalidade negocial, senão pela simples economia de imposto, sentenciando que o planejamento tributário que envolva atos organizados pelo contribuinte com o objetivo exclusivo de pagar menos imposto configura um abuso de direito, ao passo que, se paralelamente houver também uma finalidade empresarial, o abuso deixaria de existir.

De fato, apesar de não serem poucas as opiniões contrárias, a figura do abuso de direito pode existir independentemente de tipificação legal prévia, cuja verificação se dará em virtude de realidades concretas. Porém, conforme se infere da base legal apontada, arts.

186 e art. 187 do Código Civil de 2002, há de se considerar o uso irregular de um direito, causando prejuízo a outro. Destarte, o objetivo precípua de pagar menos imposto, por si só, não é suficiente para caracterizar o abuso de direito. Haverá casos em que operações realizadas exclusivamente com o fim de economia tributária não configuram abuso, podendo existir outras operações com a mesma finalidade totalmente abusiva. Como será visto em capítulo a parte, a fim de resolver tal conflito se faz relevante a análise dos princípios constitucionais informadores da tributação e a sua ponderação para a solução do conflito em cada caso concreto.

CAPÍTULO 3 - VISÃO PANORÂMICA DO DIREITO COMPARADO

3.1 Considerações iniciais

Hermes Marcelo Huck (1997, p. 67) faz uma análise comparada dos sistemas de repressão e combate a figuras evasivas ou elisivas no direito tributário internacional. Quanto maior a pressão fiscal em um determinado sistema jurídico, maior será a tendência de se considerar como prática evasiva não só os procedimentos decorrentes de fraude ou simulação, mas também aqueles denominados como de elisão, desde que caracterizado um comportamento abusivo do contribuinte em relação às formas jurídicas adotadas.

Os contribuintes com operações sujeitas à mais de um sistema tributário nacional podem se beneficiar destas diferenças de tratamento. Operando nos limites da liberdade de planejamento tributário e autonomia da vontade, podem eles escolher, através da definição do elemento de conexão adequado, qual a legislação nacional aplicável tributariamente. Se o elemento de conexão for a nacionalidade, o domicílio ou o local de pagamento de determinada obrigação, as partes podem manipular de forma adequada o seu ajuste para que o negócio se sujeite ao sistema tributário de menor pressão, ou, por alguma razão, mais vantajoso. Esta manipulação não possui ampla liberdade, este é o exato momento em que, por uma escolha indevida ou abusiva, pode-se estar deixando o campo do pleno exercício da autonomia da vontade e entrando no campo da fraude à lei, impeditiva da aplicação do direito estrangeiro.

Cabe, então, aos diversos sistemas tributários nacionais definir os limites do planejamento fiscal internacional ou da elisão fiscal internacional lícita, através das suas normas de direito internacional privado e do seu respectivo sistema tributário. Em adição, o combate à elisão internacional se vale dos sistemas de intercâmbio de informações, acordos bilaterais e todas aquelas ferramentas já utilizadas no combate a elisão fiscal interna, tais como a fiscalização dos fluxos financeiros, reforço dos mecanismos de presunções legais e criação de normas específicas antielisão, dentre outros.

No momento econômico atual, com a internacionalização da economia e a tão propalada globalização, maiores são os danos que a evasão internacional pode produzir, e maior é a necessidade do seu combate.

O interesse pelo tratamento dispensado à elisão e evasão nos vários sistemas tributários nacionais é uma extensão natural do trabalho aqui desenvolvido. Para o

enriquecimento da discussão, melhor seria examinar os sistemas de países que possuem afinidades culturais e econômicas com o Brasil, ou ainda, que tenham por alguma razão desenvolvido de forma especial estes temas.

3.2 Experiências Internacionais

3.2.1 Evasão e elisão em Portugal

Recorrendo ao trabalho apresentado por Vasco Branco Guimarães no Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal ocorrido em Brasília em agosto de 2001, intitulado *Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Interno*, pode-se identificar várias peculiaridades do sistema tributário português.

Inicialmente, deve-se notar que a doutrina portuguesa trata o conceito de elisão ou “evitação” fiscal como um conceito autônomo do de fraude ou evasão fiscais. Em que pese a extrema simplicidade, a distinção se baseia no momento da prática do ato, para diferenciar evasão e elisão, e no caráter lícito ou não dos atos praticados, para diferenciar fraude e elisão.

Em adição, o direito fiscal português possui um conjunto de conceitos próprios, intimamente ligados à necessidade de eficácia na aplicação da norma tributária, que, embora não permita a conclusão inequívoca de que o direito tributário é um ramo autônomo do direito, contribui para a formulação de um correto entendimento sobre o sistema como um todo. O conceito de transmissão em direito tributário é um exemplo, pois se identifica com a *traditio*, transmissão da posse, para móveis ou imóveis, evidenciando que não há identidade entre este e o conceito oriundo do direito civil, onde se exige a realização de escritura pública notarial para a transmissão da propriedade de imóveis.

Para melhor examinar o sistema português, transcreve-se a seguir alguns trechos da sua legislação tributária, tais como o art.38, no.2, da Lei Geral Tributária:

São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado econômico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.

O artigo 39º da mesma lei dispõe:

Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. Em prejuízo dos poderes de correção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade.

Importante também o art. 36º, no.4 da mesma lei : “A qualificação do negócio jurídico efetuado pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária”.

As normas supra mencionadas conferem direito genérico à administração fiscal, levando para o centro da discussão o embate entre o princípio da legalidade e o poder da administração de arrecadar impostos em nome do interesse coletivo. Por conseguinte, nota-se que o conceito de interpretação econômica é admitido expressamente na legislação portuguesa, restando agora saber se o princípio da legalidade é ou não violado por este tipo de norma.

Guimarães, autor português, (2001, Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal) sustenta que o equilíbrio entre este poder da Administração, especialmente considerada a forma como é operacionalizado, e o respeito à necessária segurança jurídica (e ao princípio da legalidade) é a chave do sucesso do sistema, sendo admissível inclusive o ressarcimento civil do contribuinte pelo exercício indevido deste poder. Salienta ainda que o ônus da prova é da Administração, ela deve demonstrar que os atos praticados tiveram o único objetivo de reduzir ou eliminar o imposto devido e que isto é ilegal.

Finalizando, o autor critica a utilização de cláusulas genéricas antielisivas, por deixarem amplas margens de insegurança na sua aplicação, sendo preferíveis as cláusulas que tratam de situações específicas, tudo isto para se atingir um equilíbrio entre a liberdade de criar riqueza, a justiça da sua tributação e a verdade material de sua aferição.

3.2.2 Evasão e elisão na França

Segundo ensinamento de Hermes Marcelo Huck (1997, p.178) a Teoria do Abuso do Direito surgiu na França, e deixou a sua marca no direito tributário francês. O país têm postura diferenciada no tratamento da evasão e elisão, seu combate é ativamente

desempenhado pelas autoridades nacionais há mais de trinta anos. A política fiscal é considerada severa, há uma particular atenção com a repressão ao chamado planejamento tributário internacional, inclusive na utilização dos “paraísos fiscais”. Estas características levaram a França à uma posição superior no combate à elisão e evasão com relação aos demais países europeus.

A repressão às variadas formas de evasão, verificada em muitos países, no caso francês se soma à uma particular intolerância com práticas elisivas, deixando um estreito caminho para aqueles que pretendem praticar a chamada elisão lícita. Existe uma tendência nítida em se condenar quase todas as formas de elisão, sob o fundamento do abuso de direito, seguindo também a longa tradição da jurisprudência francesa.

A elisão fiscal, quando praticada com abuso de direito, é reprimida a princípio com apoio na lei e jurisprudência civis. As normas tributárias se concentram no combate à evasão qualificada como ato fraudulento. Surge mais uma vez a questão da precisa definição dos limites da evasão e da elisão. Neste sistema, a evasão é definida como prática criminosa deliberada, consistindo na sonegação de receitas ou despesas que deveriam ser declaradas, e a elisão fica restrita aos poucos casos em que o contribuinte pratica a economia tributária sem operar com abuso de direito ou de forma jurídica.

O “*Livre de Procédures Fiscales*”, no seu art.64, dispõe que:

Atos que escondem a verdadeira natureza de um contrato ou acordo não são válidos contra o Fisco, se contiverem cláusulas que: causem um menor registro de impostos ou taxas de registro público de imóveis, disfarcem a geração ou a transferência de lucros ou de renda, permitam o não pagamento, total ou parcial, de impostos de transferência relativos à transações decorrentes de quaisquer atos ou contratos.

Assim sendo, ocorre elisão abusiva se o contribuinte arquiteta operação valendo-se de manipulações ocultas ou disfarçadas que têm por fim único a diminuição ou supressão do tributo que seria regularmente devido, sempre levadas em conta as circunstâncias do caso específico.

Outra peculiaridade do sistema francês reside no desigual tratamento das operações que envolvem economia tributária internacional. O vigor com que se combate a utilização pelo contribuinte francês de tratados e paraísos fiscais não é absolutamente verificado quando se examina o tratamento dispensado ao estrangeiro que se vale da França como meio de obter vantagens fiscais a partir de tratados internacionais vigentes.

3.2.3 Evasão e elisão na Alemanha

No direito alemão os conceitos de planejamento fiscal, elisão fiscal e evasão fiscal possuem definições com terminologia e tratamento jurídico distintos. O planejamento fiscal é atividade aceitável, mas a elisão não o é, por estar normalmente envolta no abuso de formas, sem caracterizar, no entanto, atividade criminosa. A evasão consiste de manobras fraudulentas, deliberadamente intentadas pelo contribuinte, podendo ou não incluir atividades típicas de planejamento e elisão fiscais, mas que, neste caso, revestem a condição de atividade considerada criminosa. A elisão não é tratada como crime. Nela, em não havendo sonegação de informação ou prestação de informação falsa, os dados são na verdade apresentados pelo contribuinte, que imagina erroneamente que seus procedimentos, mesmo complexos, estão dentro da liberdade de organização que lhe é reservada.

Na citação de Huck (1997, p. 184), o sistema tributário alemão adquiriu sua estrutura para combater a elisão a partir das teorias de Enno Becker e Albert Hensel, positivadas inicialmente no art.9º. da Lei Geral Tributária de 1919, consagrando a interpretação da norma tributária segundo a sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias. A atual legislação tributária, de 1977, afastou as normas anteriores mas não inovou muito, pois seu art.42 dispõe que não se admite evitar a aplicação da norma tributária mediante o abuso de formas jurídicas. Seguindo a lógica da não caracterização do crime, ao se constatar a prática elisiva, se exige o pagamento do imposto que seria devido, e como não há fraude caracterizada, não existem outras penalidades ou representações a se fazer.

O sistema não tolera as práticas elisivas abusivas, afastadas pela interpretação econômica ou pela ocorrência de abuso de direito, pois o princípio da capacidade contributiva prevalece sobre o princípio da legalidade.

3.2.4 Evasão e elisão na Argentina

O sistema tributário argentino também adota um regime geral antielisivo que associa a via da interpretação econômica com a teoria do abuso de forma na Lei nº 11.683 de 1978, com as modificações que sofreu. Prescreveu esse diploma argentino, art.11, que na interpretação das leis tributária “se atenderá aos seus fins e a sua significação econômica. Somente quando não seja possível fixar por sua letra ou por seu espírito, o sentido ou

alcance das normas, conceitos e termos das disposições retrocitadas poderá recorrer-se às normas , conceitos e termos do direito privado”

No art.12 estabelece a lei argentina que para determinar “ a verdadeira natureza do fato imponível se atenderá aos atos , situações ou relações econômicas que efetivamente realizarem , persigam ou estabeleçam os contribuintes.Quando estes submetam estes atos, situações ou relações a formas ou estruturas que não sejam manifestamente as que o direito privado oferece ou autorize para configurar adequadamente a cabal intenção econômica e efetiva dos contribuintes, se prescindirá , em consideração do fato imponível real, das formas e das estruturas jurídicas inadequada, e se considerará as situação econômica real como enquadrada nas formas ou estruturas que o direito privado lês aplicaria, com independência das escolhidas pelos contribuintes e lhes permitirá aplicar como as mais adequadas à intenção real dos mesmo” .

CAPÍTULO 4 - A CLÁUSULA GERAL ANTIELISIVA

4.1 Aspectos relevantes

De um modo geral, as normas gerais antielisivas buscam propiciar meios para que os aplicadores do direito possam desconsiderar negócios jurídicos ou atos puramente elisivos, por meio de técnicas como a do reconhecimento da fraude à lei tributária, do abuso do direito, do abuso de formas, ou mesmo com recorrência à consideração econômica do fato gerador ou procedimentos analógicos, sempre encerrando previsões genéricas, incorporadas ao ordenamento jurídico como reação à prática do planejamento fiscal atípico.

No direito brasileiro é possível verificar a existência de normas isoladas com tendências antielisivas específicas, como por exemplo, o inciso VI do art.2 da Lei nº 9.311, 24 de outubro de 1996 e artigo 51 da Lei nº 7.450/85, entretanto, não se poderia falar na existência de alguma norma geral antielisiva, até a edição da Lei Complementar nº 104, de 10 janeiro de 2001..

A referida Lei Complementar introduziu alterações no Código Tributário Nacional. Dentre elas, tem suscitado muito debate a regra do parágrafo único do art. 116 que tem sido vista como consagradora da teoria do abuso de direito com fins de combater práticas elisivas:

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.

Esta cláusula consiste na autorização para que o intérprete desconsidere a forma do negócio jurídico adotado pelo contribuinte quando esta não corresponda à vontade manifestada e aos efeitos normalmente verificados, e que tenha consequência única e principal, a economia do imposto. Seu objetivo principal é evitar que o contribuinte, que se insere na realidade econômica do fato impositivo, possa dar uma roupagem jurídica diferente àquela definida em lei como hipótese de incidência.

Neste sentido, deve ser destacada a Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/99 subscrita pelo Ministro da Fazenda :

A inclusão do parágrafo único do art.116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão , constituindo-se , dessa forma , um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2001, p.86), o art.64 do Livro de Procedimentos Fiscais Francês, visível fonte de inspiração do legislador pátrio, em muito se assemelha ao parágrafo único do art.116 do CTN, ao reprimir o abuso de direito e prever que não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato, ficando a administração autorizada a requalificar tais atos.

4.2 O significado do termo dissimulação

Para entender-se o alcance do termo dissimulação presente na norma geral antielisiva cabe ressaltar as diferenças em relação a simulação, defeito do ato jurídico, descrita no art. 167 do Código Civil Brasileiro de 2002. A simulação, consoante descrição no citado diploma legal verifica-se quando há animosidade de enganar, falsificar. Consiste a mesma na declaração de um conteúdo de vontade não real que se contrapõe a verdadeira intenção do agente, para produzir a aparência de um negocio jurídico totalmente distinto daquele levado a cabo, com o fim de enganar terceiros. Como diz Clovis Washington de Barros Monteiro (1989, pág. 207), é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Ela, em regra, pressupõe uma declaração bilateral da vontade, conluio entre as partes e visa a iludir e lesar terceiros ou a violar disposição de lei. Resumindo, cria-se um negócio jurídico fictício com o propósito de esconder a realidade. A prática de simulação para fugir da obrigação tributária é considerada forma de evasão fiscal, posto que objetiva ocultar a violação a imposição tributária.

Embora a lei civil não estabeleça distinção entre simulação absoluta ou relativa, a doutrina as diferencia. A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde a realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. Assim, simulação absoluta e uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Vale dizer, quando há uma intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada (negócio simulado). Simular é fingir o

que não é, fazer de uma não verdade uma verdade. Barros Monteiro(1989, p. 209) cita o seguinte exemplo:

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

Por sua vez, ela se diz relativa, segundo Barros Monteiro (1989, p. 208), primeiramente, quando efetivamente há intenção de realizar algum ato jurídico, mas este é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar, sendo o caso da doação a concubina, mascarada sob a aparência de venda. Para alcançar seu objetivo, as partes realizam negócio jurídico diverso do que soam as palavras. Em segundo lugar, ainda não é efetuado entre as próprias partes, aparecendo, então, o testa-de-ferro. Por exemplo, alguém, desejando vender bens a um ascendente e não podendo satisfazer a exigência do art. 496, do Código Civil de 2002, simula alienação a terceiro, para que este, em seguida, concretize o ato que o primeiro tinha originariamente em mira. E um terceiro aspecto diz respeito a não conter elementos verdadeiros, ou melhor, seus dados são inexatos. Por exemplo, numa escritura de compra e venda, os contratantes mencionam preço inferior ao real, a fim de reduzir o imposto de transmissão da propriedade. Diz-se que, neste caso, a simulação é parcial, uma dissimulação, hipótese em que subsiste o ato, ressalvada à Fazenda a percepção dos respectivos direitos fiscais.

A dissimulação, segundo Fábio Junqueira de Carvalho (2001, *apud* Rocha, 2001, p. 81), não concorre, necessariamente, para esconder a violação a norma tributária. Mas pode verificar-se no encobrimento do verdadeiro resultado que determinado negócio jurídico deveria atingir, como, por exemplo, através da realização de atos ou negócios reais ou

queridos, voltados a produção de resultado idôneo, mas com o propósito de iludir uma norma imperativa.

Marco Aurélio Greco (2001, *apud* Rocha, 2001, p. 194) considera o uso do termo dissimular ao invés de simular muito significativo. Em primeiro lugar, porque no vernáculo dissimular pode ser sinônimo de simular, mas também pode significar ocultar ou encobrir com astúcia, disfarçar, não dar a perceber, calar, fingir, atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou pouco notável; proceder com fingimento, hipocrisia; ter reserva, não revelar os seus sentimentos ou desígnios; esconder-se. Estas últimas acepções do verbo dissimular são mais amplas do que a da simulação, estratificado no art. 102 do Código Civil. Em segundo lugar, ainda segundo este autor, porque o CTN, em várias oportunidades, contempla a figura da simulação (art.149, item VII, art.150, par. 4º, art.154, parágrafo único e art.155, item I), o que indica que ao prever o parágrafo único do art. 116 a hipótese de dissimulação, está fazendo-o em sentido diverso daquele.

Resumindo, dissimular pode ser entendido como sendo a intenção de esconder o que é, fazendo de uma verdade, uma não verdade.

Destarte, a dissimulação é um conceito que abriga não os atos ilícitos, como o dolo, a fraude e a simulação, mas todas as condutas que, embora sejam formalmente lícitas, revelam o exercício abusivo do ato, revelado pelo descompasso entre a sua motivação econômica e os efeitos por ele produzidos, com o intuito único ou preponderante de obter uma economia de imposto.

4.3 Análise sobre a constitucionalidade do dispositivo

A constitucionalidade da referida norma, que tem sido objeto de intensos debates na doutrina especializada, pode ser afirmada desde logo, ao menos do aspecto formal, tendo em vista que o comando legal foi emanado pela União , esfera competente para legislar sobre o tema.

Quanto ao aspecto material, alguns doutrinadores, como Ives Gandra da Silva Martins (2001, *apud* Rocha, 2001, p.123 e segs), animados com a tese da tipicidade fechada, abraçam a segurança jurídica como único valor a ser tutelado. O referido autor tem entendido que o art. 116 vem ferir frontalmente o art. 150, inciso I, da CF, que dispõe que: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Escreve este autor (2001, *apud* Rocha, 2001, p.128):

A norma antielisão objetiva permitir que o fisco imponha tributos e penas fora da lei, desconsiderando a lei aplicável, escolhendo o instrumento que lhe permita arrecadar mais, dando por configurada a hipótese de operação mais onerosa, mesmo que a menos onerosa tenha sido utilizada dentro da lei, pelo contribuinte.

Edvaldo Brito (2001, *apud* Rocha, 2001, pág.73), compartilha deste entendimento:

Não há possibilidade de existência, no direito brasileiro, de uma norma geral antielisão tributária, enquanto a Constituição mantiver a nucleação de que se fala supra, na qual se inclui o princípio da estrita legalidade do elemento material da hipótese do fato gerador com o corolário do princípio da tipicidade fechada.

A posição defendida por estes autores demonstra uma tendência arraigada ao positivismo normativista tolerando-se um sistema baseado na elisão fiscal abusiva. Marco Aurélio Greco (2001, *apud* Rocha, 2001, pág.184) apesar de reconhecer as distorções e indeterminações que a norma examinada provoca, aborda alguns aspectos relevantes sobre a sua constitucionalidade. Para este autor, o início da análise de um novo dispositivo legal deve ser o exame da sua constitucionalidade, nos aspectos formal e material. Quanto ao aspecto formal, salienta que este dispositivo situa-se no capítulo “Do Fato Gerador”, que integra o Título II do CTN, que trata da “Obrigação Tributária” no bojo do Livro II, dedicado às “Normas Gerais de Direito Tributário”. Assim como está inserido, este autor não vê razões que apontem no sentido de ter sido infringido algum dispositivo constitucional, tendo em vista que a União tem a competência para editar Lei Complementar desta matéria, a teor do art. 146, III, a e b da CRFB de 1988.

Quanto à sua constitucionalidade material, Marco Aurélio (2001, *apud* Rocha, 2001, p.186) adverte que nem tudo que incomoda é inconstitucional. Portanto, afirmar a inconstitucionalidade do dispositivo supõe demonstrar a sua incompatibilidade com normas da CRFB de 1988, lembrando que, em princípio, toda lei goza de presunção de constitucionalidade. Para analisar o dispositivo, o autor divide o parágrafo único do art. 116 do CTN em cinco partes:

1. atribui uma competência (poderá desconsiderar);
2. a alguém (autoridade administrativa);
3. cujo exercício vai atingir certo objeto (atos ou negócios jurídicos)

4. caso este objeto esteja revestido de determinadas características (finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributaria);e
5. esta competência, para ser exercida, deverá atender a procedimentos, a serem definidos em lei ordinária.

Cada um desses elementos comporta ampla análise, desde a busca do significado dos termos utilizados até o exame funcional do dispositivo, em sua aplicação prática.

Para Marco Aurélio, o mais importante é o item 04, pois corresponde ao pressuposto de fato do surgimento da competência em questão, ou seja, a realidade material que deve ser configurada, para ensejar a possibilidade de exercício da competência de desconsiderar o ato ou negócio jurídico. Este pressuposto de fato consiste em atos ou negócios terem sido praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Para este autor, este é o cerne da questão. Para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração, é indispensável: que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e que, materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente. Assim, sem que exista lei definindo certa parcela da realidade, abrangida pela norma constitucional atributiva de competência, não há fato gerador.

Por outro lado, a ocorrência do fato gerador só pode se dar na hipótese de estarem materialmente reunidos os elementos que o configurem, tal como adequadamente previstos na lei.

Esta observação aponta no sentido de que o parágrafo único, do art. 116 do CTN, prestigia a legalidade e a tipicidade, pois estes cercam a qualificação dos fatos da vida para dar-lhes a natureza de fato gerador do tributo.

A norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação a hipótese que não configure fato gerador; não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo.

Seu único objetivo é autorizar que seja afastada a máscara (dissimulação), para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente ocorrido.

Seguindo este raciocínio, se não ocorreu o fato gerador (legalmente previsto e faticamente verificável), não se materializou a hipótese de incidência do parágrafo único do art. 116 do CTN e os atos ou negócios praticados pelo contribuinte não poderão ser desconsiderados pela autoridade administrativa. Se, e apenas se, a situação de fato ou de

direito descrita na lei tiver ocorrido efetivamente, é que o dispositivo terá aplicação, pois neste caso, terá havido fato gerador, incidido a lei tributária, ainda que tal ocorrência esteja disfarçada, mascarada, oculta, dissimulada, etc. Em suma, a legalidade e tipicidade permanecem íntegras e, na medida em que o parágrafo único se reporta a fato gerador ocorrido, será indispensável que a situação de fato ou de direito atenda, materialmente, aos requisitos do caput do próprio art. 116 do CTN, do qual a norma que autoriza a desconsideração é parágrafo.

4.4 Os princípios constitucionais e a sua ponderação como solução para o conflito

A doutrina moderna divide as normas jurídicas em regras e princípios, sendo superada a tendência doutrinária a enxergar nos últimos apenas função de aconselhamento e orientação ao aplicador da lei, ou, no máximo, critério supletivo necessário para superação das lacunas no ordenamento jurídico.

Com efeito, os princípios têm relevância essencial como normas de estrutura, cuja função é primordial na sistematização do ordenamento, evidenciando as idéias jurídicas e as pautas de valoração ínsitas nas diversas regras que compõe a ordem jurídica.

Neste sentido, possibilitam a coordenação das várias normas presentes e positivadas no ordenamento em torno de valores gerais, permitindo, assim, a unidade do sistema, como bem destaca Leonardo Sperb de Paola (1997, pág. 29-30)

Como normas de estrutura, os princípios são essenciais para a formação do sistema interno do Direito, o qual torna visíveis as idéias jurídicas e pautas de valoração gerais que encimam os complexos de regulação particulares. Neste sentido, eles possibilitam a agregação das normas do ordenamento em torno de idéias e valores mais gerais, garantindo assim, a unidade do sistema.

Sobre a distinção de princípio e regra, J.J. Gomes Canotilho (2002, pág. 1035) estabelece que as diferenças qualitativas traduzir-se-ão fundamentalmente nos seguintes aspectos: em primeiro lugar, os princípios são normas jurídicas compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionamentos fáticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência que é ou não é cumprida; a convivência dos princípios é conflituosa enquanto que a de regras é antinômica; os princípios coexistem; as regras antinômicas excluem-se. Conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses

(não obedecem, como regras, à lógica do tudo ou nada), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes, as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra tem validade deve cumprir-se na exata medida das suas prescrições. Em caso de conflito entre princípios, estes poderão ser objeto de ponderação, de harmonização.

Assim, os princípios são enunciados genéricos que se encontram em uma posição intermediária no que tange à abstração, entre os valores e as regras. Os primeiros, idéias abstratas, mas sem qualquer concretude, embora não contidos nos textos legais, informam todo o ordenamento jurídico, como a justiça, a segurança jurídica, a liberdade e a igualdade. As últimas, ao contrário, revelam um alto grau de concretude, atribuindo direitos e deveres, e se subordinam aos valores e princípios.

Segundo Daniel Sarmento (2002, p. 100 e seg.), situando-se entre os valores e as regras, os princípios constitucionais tributários vão variar em grau de abstração entre os dois pólos, prevendo a Constituição princípios extremamente abstratos, como a isonomia, onde o constituinte traz para o texto maior o próprio valor da igualdade, com toda a sua carga abstrata, demandando uma concretização e integração pela regra. De outro lado temos princípios, como o da anterioridade, que se revela verdadeira regra inspirada no princípio da segurança jurídica, Sendo a segurança jurídica e a justiça os valores máximos do ordenamento jurídico tributário, o tributo justo passa a ser o que cumpre os princípios da capacidade contributiva e da legalidade. Não havendo hierarquia entre os dois princípios, eventuais tensões entre eles são resolvidas pela ponderação.

Ainda para este autor, a ponderação de princípios se dá em duas etapas: na primeira o intérprete que se depara com uma possível colisão de princípios verifica, a partir dos limites imanentes, a existência da real contradição entre eles. Se esta foi constatada passa-se à segunda fase, onde o intérprete irá verificar o princípio de maior peso, que irá prevalecer sobre o outro. Tratando-se de princípios que na escala de valores apresentados pela constituição apresentam o mesmo peso genérico, resta ao intérprete verificar o peso específico que a legalidade e a capacidade contributiva possuem no caso concreto.

O princípio da capacidade contributiva, uma decorrência do princípio da isonomia, está previsto no art. 145, par.1º, da CRFB, que determina que sempre que possível os impostos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Segundo Ricardo Lobo Torres (2000, pág. 79), o princípio determina que cada um deve

contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

O princípio tem uma acepção objetiva, significando que o legislador deve escolher como fato gerador do tributo, um ato que seja revestido de conteúdo econômico, restando violado quando da tributação de atos que não se traduzam em signos presuntivos de manifestação de riqueza.

Em seu aspecto objetivo, o princípio se destina a aferir a capacidade de pagamento de cada um, graduando-a de acordo com o signo de manifestação de riqueza escolhido pelo legislador ao definir o fato gerador de cada tributo. Assim, a capacidade contributiva no IPTU, por exemplo, é mensurada pela propriedade de imóveis urbanos e não pela renda.

Vale observar que essa ponderação da capacidade contributiva com outros princípios não é feita somente pelo legislador, mas também pelo aplicador da lei. Isso, porém, não significa que o juiz possa sair tributando o contribuinte apenas com base na capacidade contributiva, sem que haja previsão legal do tributo. A capacidade contributiva que deverá ser tributada estará prevista em lei, em cumprimento do valor da segurança jurídica. Um exemplo de ponderação entre legalidade e a capacidade contributiva ocorre quando o juiz reconhece que, embora o tributo esteja previsto em lei, determinado segmento de contribuintes não revela capacidade contributiva para suportá-lo, como ocorre quando violado o mínimo existencial.

A jurisprudência dos valores aplicada ao direito tributário assegura o equilíbrio da capacidade contributiva e da legalidade com a retomada da primeira sem as conotações vinculadas à arrecadação da maior quantidade de recursos, verificada na jurisprudência dos interesses, mas a partir da subordinação aos valores da justiça e liberdade.

Por outro lado, a questão da autonomia dos conceitos de direito tributário em relação aos institutos de direito civil fica superada pela teoria da unidade da ordem jurídica. Segundo Klaus Tipke (1998, *apud* Schouerl, 2001), a unidade da ordem jurídica significa que esta deve ser uma ordem racional, baseada em critérios de justiça e que constitua uma unidade. Segundo este autor a unidade se dá quando os princípios da justiça são seguidos a risca, surgindo daí um direito homogêneo, consistente e harmônico, livre de contradições axiológicas. A incoerência leva a infrações ao princípio da igualdade e a observância desta é uma característica essencial da justiça. Somente quando uma ordem jurídica é baseada em um único princípio fundamental é que surge a unidade ideal da ordem jurídica. O direito

tributário não necessita estar orientado por princípios de direito civil ou por princípios de outros ramos do direito público, ele deve observar os princípios de outras ordens jurídicas suficientemente, apenas, para impedir que ocorram contradições axiológicas na ordem jurídica total. Nenhum princípio tem validade absoluta, em caso de colisão ou concorrência de princípios de ordens jurídicas parciais terá preferência aquele que tiver maior peso jurídico.

Dentro do equilíbrio entre os princípios do direito civil e do direito tributário, o combate à elisão fiscal, embora sem os excessos da jurisprudência dos interesses, é retomado por meio de cláusulas antielisivas capazes de deter o abuso de direito.

CONCLUSÃO

O sistema tributário deve ter como objetivos o crescimento econômico, a criação de empregos, a redução da dependência de capitais externos, a eliminação da pobreza, a justiça fiscal, a justiça social e o desenvolvimento sustentado.

A instituição de qualquer tributo deverá, necessariamente, atender a o critério da distribuição de renda e riqueza, bem como refletir os princípios de isonomia, generalidade e universalidade.

Ademais a capacidade contributiva deve ser utilizada como critério de graduação dos tributos e para distinguir os iguais dos desiguais.

Neste sentido, a simples observância dos princípios constitucionais tributários pode ser considerada como um dos melhores instrumentos de erradicação da pobreza e de redução de desigualdades sociais.

Do ponto de vista social, o montante de recursos extraído do setor privado através dos tributos não altera a quantidade de recursos da sociedade, apenas determina que o uso dessa parcela extraída, que antes era privado, passa a ser público.

Todos os agentes econômicos reagem à tributação, pois pagar impostos resulta em custo e implica na redução de sua renda disponível. Assim, como qualquer outro custo, o agente privado procura reduzi-lo através da transferência para outro agente privado, da elisão fiscal ou da evasão fiscal. Diferentemente da transferência, que não altera o volume de recursos arrecadado pelo Estado, a elisão e a evasão têm efeitos deletérios sobre a atividade econômica (competição desleal) e reduzem a arrecadação tributária, inibindo a capacidade do Estado de prover bens públicos.

Para melhor entender o prejuízo causado a sociedade, ou seja, quantificar a conta que é paga pelos bons contribuintes pelo fato de que outros não pagavam o que deveriam, citaremos um exemplo ocorrido nos Estados Unidos:

Em 1995, foi realizada uma análise em 1,3 milhões de declarações apresentadas pelos contribuintes com renda superior a US\$ 200.000,00 (duzentos mil dólares) que constituíam 1% dos contribuintes, entretanto eram responsáveis por 40% dos rendimentos relativos a bônus municipais (isentos de Imposto de Renda) e a 50% das deduções de perdas de sociedades fechadas ou firmas individuais.

Isso é apenas um indicativo de como os dispositivos especiais acabam beneficiando os segmentos mais abastados de contribuintes e promovem distorções na progressividade do tributo.

Inclusive, em 1998, o Sr.Charles Rossotti, Comissário do Internal Revenue Service(IRS), em depoimento ao Comitê de Finanças do Senado Americano, informou que a elisão e a evasão custavam cerca de US\$ 195 bilhões por ano, correspondendo a US\$ 1.600,00 a cada contribuinte americano.

Todavia, o planejamento fiscal típico, que é aquele por meio do qual o contribuinte adota opção negocial menos oneroso do ponto de vista fiscal, como no caso da adoção de regimes tributários sujeitos a menor carga tributária, opção pelo SIMPLES, em nada lesa o ordenamento jurídico, sendo diferente, em forma e substância, do chamado planejamento fiscal atentatório, que resulta sempre de uma combinação de ações planejadas, normalmente sob orientação de “firmas especializadas”, cujo objetivo é meramente burlar a legislação tributária, buscando brechas ou forçando interpretações, não raramente com uso de artifícios negociais.

Em suma, é de interesse social, a regulação do planejamento tributário, uma vez que se avolumam as praticas elisivas planejadas, em especial por parte das grandes empresas e corporações, ocasionando um desequilíbrio no sistema tributário e ferindo os principais princípios norteadores instituídos pela nossa Carta Magna de 1988.

Assim a doutrina moderna não se coaduna mais com a idéia de que a elisão fiscal é direito subjetivo do contribuinte, inquestionável, encerrando sempre uma conduta lícita, quando lícitos forem os meio negociais empregados ,buscando-se novos caminhos para propiciar uma melhor compreensão desse fenômeno que é o crescimento vultoso do planejamento tributário na sociedade, notadamente nas grandes empresas e corporações , o que culmina por refletir na arrecadação dos tributos, cujo objetivo primordial é propiciar recurso para atendimento das finalidade sociais.

Desse modo, fica claro que se entende ser direito do contribuinte o planejamento tributário , realizado de forma responsável e dentro de certos limites impostos não só pelo ordenamento jurídico como por razões éticas, ao qual se opõe o dever de respeitar as formas jurídicas e ao espírito (finalidade) das normas , na consecução do objetivo elisivo.Com efeito existem limites ao planejamento tributário que muitas vezes são ultrapassados pelo contribuinte, seja na realização de condutas elisivas destituídas de motivação extrafiscal, ou

por meio de abuso de direito ou de formas , agindo atipicamente e ensejando a oposição do fisco que não pode nem deve se sujeitar a tal comportamento.

Neste sentido, a norma geral antielisiva deve ser interpretada sob a perspectiva da ponderação de importantes princípios acolhidos pela Constituição Federal. Tanto a chamada interpretação econômica, quanto a interpretação civilista ou conceptualista, que predominaram até aproximadamente a década de 60 do século XX, época da vigência cultural positivista, se esgotaram pelas posições radicais que adotaram. O pluralismo metodológico que as substituiu, fundado na interpretação apegada a valores e princípios, abre-se para a harmonia entre direito e economia e para a condenação da elisão abusiva.

A teoria da interpretação vem demonstrando, nas últimas décadas que a aplicação dos princípios constitucionais aos casos concretos deve ser precedida da sua ponderação diante dos interesses em jogo, a fim de que se evitem as antinomias entre eles de difícil superação no ordenamento democrático. Enquanto a aplicação das regras jurídicas se funda em uma argumentação binária, em que uma regra corrige ou revoga a que lhe contradiz, a dos princípios se baseia na ponderação, de tal forma que, em determinadas situações, um princípio apresenta peso menor que o de outro que se ajusta melhor ao caso, sem daí poder se concluir pela superioridade de qualquer deles. Os princípios constitucionais vivem em equilíbrio e na permanente busca da harmonia.

Assim, aos aplicadores do direito cabe a incessante tarefa de analisar uma realidade social em permanente transformação. Daí a necessidade da observação das especificidades dos casos concretos, para que os julgadores não sejam vítimas da norma, pois, se para alguns casos ela pode ser justa para outros pode não ser. Destarte é de grande relevância o papel interpretativo e de balanceamento entre valores e princípios que a razoabilidade e a proporcionalidade têm a cumprir na órbita da evasão e elisão fiscal.

REFERÊNCIAS

BARRÓS, José Fernando Cedano. *Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996.

BRASIL, Código Civil (2002). *Novo Código Civil Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002

BRASIL, Código Tributário Nacional (1966). *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002

BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF. Senado, 1988.

CANOTILHO, Gomes José Joaquim. *Direito Constitucional e a Teoria da Constituição*. Portugal :Almedina, 2002.

CANTO, Gilberto de Ulhoa- *Evasão e Elisão Fiscal. Um Tema Atual*. Revista de Direito Tributário, n. 63, 1993, São Paulo.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2001

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed..São Paulo: Bushatsky, 1977.

FALCAO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

GALLO, Franco. *Elisão, Economia de Imposto e Fraude à Lei*. Revista de Direito Tributário, n. 52, 1990, São Paulo.

GRECO, Marco Aurélio. *Elisão e Evasão Fiscal- Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão*. São Paulo : Saraiva, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito- *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARINS, James - *Elisão Tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MONTEIRO, Clovis Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1989.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

REVISTA DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo, ns. 5 e 6, 2000 .

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

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil-Parte Geral*. São Paulo: Saraiva, 2003.

SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.

SCHOUERL, Luiz Eduardo Zilveti. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.

SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001, Brasília. *Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Interno*. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro : Renovar, 1999.
_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário* . Rio de Janeiro : Renovar, 2000.

TRIBUTAÇÃO EM REVISTA DO SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES DA RECEITA FEDERAL. Brasília, nº 39, 2002 .