



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO  
CURSO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS**

**EDILSON CHAVES DE FREITAS**

**ANÁLISE DA NORMA ANTIELISIVA INSERIDA NO CÓDIGO  
TRIBUTÁRIO NACIONAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS  
CONSTITUCIONAIS**

**SOUSA - PB  
2007**

**EDILSON CHAVES DE FREITAS**

**ANÁLISE DA NORMA ANTIELISIVA INSERIDA NO CÓDIGO  
TRIBUTÁRIO NACIONAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS  
CONSTITUCIONAIS**

**Monografia apresentada ao Curso de  
Ciências Jurídicas e Sociais do CCJS da  
Universidade Federal de Campina  
Grande, como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em  
Ciências Jurídicas e Sociais.**

**Orientador: Profº. Dr. Anrafel de Medeiros Lustrosa.**

**SOUSA - PB  
2007**

EDILSON CHAVES DE FREITAS

ANÁLISE DA NORMA ANTIELISIVA INSERIDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO  
NACIONAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso  
de Ciências Jurídicas e Sociais, da  
Universidade Federal de Campina Grande, em  
cumprimento dos requisitos necessários para a  
obtenção do título de Bacharel em Direito.

COMISSÃO EXAMINADORA

---

Professor Anrafel Medeiros de Lustrosa

---

Professor (a):

---

Professor (a):

SOUSA - PB  
JUNHO/2007

Dedico o presente trabalho aos meus Pais que sempre mim apoiaram em todos os momentos mais difíceis da minha vida, aos meus irmãos, amigos e a Deus.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, acima de tudo, a Deus, pela proteção divina em todos os momentos de minha vida. Agradeço aos meus pais, Abraão Manoel Chaves e Nuci Dantas de Freitas Chaves, pelos ensinamentos fundamentais para a formação de minha personalidade. Manifesto minha gratidão aos meus inestimáveis amigos com os quais eu convivi todo período acadêmico, em especial José Vieira, Reinaldo, Marcelo Bruno, Sambu, Carlos César e Valter Gonzaga.

Demonstro minha gratidão também a todos os Professores que contribuíram para minha formação e, em especial, ao meu orientador que é exemplo de dedicação na difusão de seus conhecimentos para os alunos.

“Nada é certo nesse mundo, exceto a morte e os impostos.”

(BENJAMIN FRANKLIN).

## RESUMO

O presente trabalho científico objetiva desenvolver um estudo sobre a relação entre os princípios constitucionais que regem a atividade econômica, a tributação e a norma antielisiva. Aborda-se a origem dos sistemas de intervenção do Estado na sociedade. Será feita uma explanação superficial, sem pretensões de se enveredar pelo direito comparado, do panorama internacional sobre as formas como são tratadas a elisão fiscal e normas antielisivas em diversos países, uns com sistemas legais baseados na *civil law*, outros na *common law*. Trata-se dos princípios constitucionais e das teorias que regem a atividade econômica e a tributação, focando seus aspectos voltados para o instituto da elisão fiscal ou da norma antielisiva. Verifica a possibilidade do emprego de norma geral antielisiva no direito pátrio, ou seja, tributação por analogia de fato jurídico extratípico de efeitos econômicos equivalentes a fato jurídico típico, com base na doutrina de abuso de direito e no princípio da capacidade contributiva. Exame dos princípios da legalidade, da tipicidade fechada, da capacidade contributiva, da isonomia, da solidariedade e da competência. Traz uma breve análise do processo administrativo fiscal, de acordo com o Decreto nº 70.235/1972 e com a Portaria do Ministério da Fazenda nº 55 de 1998. São feitas considerações gerais sobre a norma antielisiva, tomando como base o ordenamento jurídico brasileiro, enfocando assuntos como a terminologia do termo, a consonância na norma antielisiva com as teorias e princípios constitucionais e a necessidade de lei ordinária que estabeleça procedimentos. Conclui pela possibilidade de tributação dos negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos com fundamento na norma antielisiva inserida no Código Tributário Nacional. Possibilidade de restrição da eficácia da regra da tipicidade pelo princípio da capacidade contributiva. Necessidade de norma específica antielisiva para dar validade a norma geral.

**Palavras-Chave:** Norma Geral Antielisiva. Abuso de Direito. Princípio da Capacidade Contributiva. Princípio da Isonomia.

## ABSTRACT

The present scientific work objective to develop a study on the relation between the principles constitutional that conduct the economic activity, the taxation and the antiabie to be eliminated norm. In the first chapter, it is approached origin of the systems of intervention of the State in the society. In as the chapter, a superficial communication will be made, without pretensions of if enveredar for the comparative jurisprudence, of the international panorama on the forms as the fiscal elimination and antiabie to be eliminated norms in diverse countries are treated, ones with legal systems based in the civilian law, others in common law. The third chapter is to the principles constitutional and the theories that conduct the economic activity and the taxation, focando its aspects directed toward the institute of the fiscal elimination or the antiabie to be eliminated norm. It verifies the possibility of the job of antiabie to be eliminated general norm in the native right, that is, taxation for extratypical legal analogy in fact of economic effect equivalents the typical legal fact, on the basis of the doctrine of abuse of processs and principle of the tax-paying ability. Examination of the principles of the legality, the closed vagueness doctrine, the tax-paying ability, the isonomy, solidarity and the ability. The room chapter brings one brief analysis of the fiscal administrative proceeding, in accordance with the Decree n° 70,235/1972 and with Portaria of the Treasury department n° 55 of 1998. In the fifth chapter, general considerações on the antiabie to be eliminated norm are made, taking as base the Brazilian legal system, focusing subjects as the terminology of the term, the accord in the antiabie to be eliminated norm with the theories and principles constitutional and the necessity of usual law that estabeleça procedures. It concludes for the possibility of taxation of the legal transactions practised with the purpose to dissimulate the occurrence of the generating fact of the tribute or the nature of the constituent elements with bedding in the inserted antiabie to be eliminated norm in the Internal revenue code. Possibility of restriction of the effectiveness of the rule of the vagueness doctrine for the principle of the tax-paying ability. Necessity of antiabie to be eliminated specific norm to give to validity the general norm.

**Word-Key: General norm Antielisiva. Abuse of processs. Principle of the Tax-paying ability. Principle of the Isonomy.**

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPITULO 1 HISTORICO DOS IMPOSTOS.....	13
1.1 Breve Historico dos Impostos.....	13
1.2 Breve Historico dos Impostos no Brasil.....	14
CAPITULO 2 NORMA ANTIELISIVA COMPARADO.....	16
2.1 Norma Ateiesiva na Espanha.....	16
2.2 Norma Ateiesiva na Alemanha.....	17
2.3 Norma Ateiesiva na Itália.....	18
2.4 Norma Antielisiva na França.....	18
2.5 Norma Ateiesiva nos Estados Unidos.....	19
2.6 Norma Ateiesiva na Inglaterra.....	20
2.7 Norma Ateiesiva na Argentina.....	21
CAPITULO 3 PRINCIPIOS E TEORIAS.....	22
3.1 Princípios Constitucionais Tributário.....	22
3.1.1 Princípio da Lealdade.....	23
3.1.2 Princípio da Tipicidade Fechada.....	24
3.1.3 Princípio da Isonomia.....	27
3.1.4 Princípio da Solidariedade Tributária.....	30
3.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva.....	31
3.1.6 Princípio da Competência Tributária.....	33
3.2 Teorias.....	35
3.1 Teoria da Interpretação Econômica no Direito Tributário.....	35
3.2 Teoria do Abuso de Direito.....	39
CAPITULO 4 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	41
4.1 A Administração Tributária.....	41
4.2 Procedimento e Processo Administrativo Fiscal.....	42
4.3 Fases do Processo Administrativo Fiscal.....	43
4.4 Delegacias da Receita Federal de Julgamento.....	43

4.5 Conselhos de Contribuintes.....	45
4.6 Câmara Superior de Recursos Fiscais.....	46
4.7 Competência para Fiscalização.....	46
4.8 Início da Fiscalização.....	47
4.9 Dever de investigação e Dever de Colaboração.....	47
4.10 Exigibilidade do Credito Tributário.....	49
4.11 Constituição do Credito Tributário.....	50
4.12 Abuso de Infração e Notificação de Lançamento.....	50
4.13 Impugnação da Exigência: Início da Fase Litigiosa.....	52
4.14 Preliminares.....	53
4.15 Concomitância entre Instâncias Administrativas e Judicial.....	54
4.16 Arguições de Ilegalidade e Inconstitucionalidade de Normas.....	56
4.17 O Julgamento nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.....	57
4.18 O Julgamento nos Conselhos de Contribuintes.....	57
4.19 Recursos à Câmara Superior de Recursos Fiscais.....	58
4.20 O Julgamento na Câmara Superior de Recursos Fiscais.....	59
CAPITULO 5 NORMA GERAL ANTIELISIVA.....	61
5.1 Conceitos de Elisão e Evasão Fiscal.....	62
5.2 A Consonância da Elisão Fiscal com as Teorias e os Princípios Constitucionais.....	65
5.3 Análise da Norma Antielisão inserida no Parágrafo único do Art. 116 do Código Tributário Nacional.....	66
5.4 A Necessidade de Procedimentalização por meio de Lei Ordinária.....	68
CONCLUSÃO.....	70
REFERENCIAS.....	73

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como fulcro demonstrar a constitucionalidade e propor uma interpretação legal para o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC nº 104, de 11 de janeiro de 2001. O referido dispositivo atribui à Administração tributária competência para “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”, submetendo expressamente o exercício dessa competência a procedimentos ainda a ser instituídos por lei ordinária.

Buscar-se-á, num primeiro momento, fazer um apanhado histórico da norma em estudo desde os tempos em que o homem, como ser social, abdicou de seu direito primitivo de autogestão e de autotutela, permitindo que um poder constituído passasse a administrar a sociedade, até os dias atuais.

Em que pese a sua atualidade no sistema tributário nacional, há muito tempo já se discutiu sobre a norma antielisão em todos os cantos do planeta. Por isso torna-se imprescindível fazer um breve estudo do direito comparado, relacionado com a norma em tela. É com base nesse estudo que a doutrina nacional tem sido influenciada na construção dos conceitos e o Legislativo na criação das Leis. Dentre os Países a serem abordados alguns adotam o modelo anglo-saxônico e outros o romano-germânico. Entre os Países Europeus será estudada a norma “antielisiva” na Espanha, na Alemanha, na Itália e na França. Será feito também um apanhado da norma no direito Inglês, Americano e Argentino.

Sabe-se que os princípios têm um importante papel, tanto para o Legislador na elaboração das Leis, como também para a Administração tributária e para o judiciário, no momento de aplicar a norma ao caso concreto. Em decorrência de sua importância

será feito uma abordagem sintética dos princípios correlacionados com o tema em estudo. Os princípios visam, por um lado, controlar a produção legislativa tributária legal e infralegal da Fazenda Pública Federal, Estadual e Municipal e, por outro, fundamentar a invasão ao patrimônio particular. Diante disso torna-se necessário fazer uma análise a respeito do aparente conflito dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada com os princípios da solidariedade tributária, da isonomia e da capacidade contributiva.

As teorias estão sobrepostas ao lado dos princípios servindo de fundamento para o direito. Dentro desse contexto, mister também abordar neste trabalho o tema da interpretação econômica do Direito Tributário e o abuso de direito que servem de sustentáculo à norma antielisiva.

O confronto entre a vontade do contribuinte em diminuir sua carga tributária e a ânsia do Estado de maximizar cada vez mais a arrecadação de tributos basta suscita análise à luz do direito para verificação dos limites legais das atividades de ambos os pólos, que permeiam seus interesses em sentidos opostos. Em virtude desse conflito de interesse surge a necessidade de criação de um processo administrativo fiscal que respeite o contraditório e a ampla defesa assegurados pela Constituição na cobrança dos impostos ao cidadão. Por isso que a Lei Complementar nº 104/2001, ao inserir a norma antielisiva, previu a obrigatoriedade de regulamentação do procedimento por meio de Lei Ordinária.

Ao estudar a Norma Geral Antielisiva faz-se necessário, também, diferenciar alguns conceitos, definindo o verdadeiro significado e o alcance da norma antielisiva, comparando-a, relacionando-a e a diferenciando dos diversos conceitos relacionados com a matéria referente a fiscalização na arrecadação tributária.

Assim, o trabalho pretende desvendar, sem querer esgotar o tema, a possibilidade de inserção de norma geral antielisiva no sistema tributário nacional e se tal desiderato foi alcançado pela inserção do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, através da Lei Complementar nº 104/01.

A guisa de conclusão, proceder-se-á a solução acerca das críticas levantadas a respeito da norma antielisiva em face dos princípios constitucionais, retirando conclusões sobre sua compatibilidade com os preceitos insertos na Carta. O estudo realizar-se-á por meio de uma abordagem dedutiva, com procedimentos comparativos e interpretativos, baseando-se em pesquisas bibliográfica de livros, revistas e artigos pertinentes.

## CAPITULO 1 HISTÓRICO DOS IMPOSTOS

### 1.1 Breve Apanhado Histórico dos Impostos

A resistência ao pagamento de impostos não é um tema que só veio à tona na modernidade. Os cidadãos sempre detestaram impostos e fazem o possível para evitar pagá-los, seja legal ou ilegalmente. O presente capítulo busca tão-somente fazer um apanhado de situações históricas, escolhidas mais pelo que têm de curioso do que de representativo. A história é cheia de fatos fortuitos que abalaram o mundo e fácil será atribuir aos impostos crédito indevido.

Na Palestina, no ano de 926 a.C., com a morte de Salomão, surgiram dois Reinos, o de Israel, ao norte, e o de Judá, ao sul. A tragédia que levou a divisão do Reino foi a insistência de Roboão, o herdeiro do trono, em aumentar impostos. Houve uma longa sucessão de guerras, a primeira, naturalmente, envolvendo a demarcação da fronteira entre os dois novos *reinos*. Tal resistência aos impostos causou o desmembramento do país e facilitou sua posterior destruição (Silva Neto, 2004). Em outra indicação da resistência dos judeus ao pagamento de impostos, vimos que, no tempo de Cristo, os cobradores de impostos – os publicanos – eram equiparados, socialmente, aos pecadores e às mulheres de má fama (Marcos 2: 13-16; Mateus 9: 9-12; Lucas 5: 27-30).

Com a morte de Maomé, o Reino de Omar (634-644 d.C.) expandiu suas conquistas em dez anos para Damasco (635), Jerusalém (637), Egito e Pérsia (642) ficando todos sob seu domínio. Para a consolidação das conquistas, um incentivo econômico foi utilizado: o da isenção tributária. O sucesso da medida levou-o a estendê-la aos seguidores de Zoroastro, na Pérsia. Este sistema prevaleceu em todo o mundo mulçumano até o fim do período otomano.

Para a expansão do islamismo, a resistência ao pagamento de impostos prevaleceu até mesmo sobre uma das outras grandes forças motoras da história: a religião.

Na Inglaterra, no período de 1603 – 1614, surgiram conflitos quase ininterruptos entre rei e parlamento. No centro das disputas estava a questão tributária. A necessidade de consentimento parlamentar para a criação de impostos constituía, desde a época de John Plantagenet (o João-sem-terra, no século XIII), a principal razão para a convocação do corpo legislativo. O ápice dessas disputas foi atingido no reinado de Charles I, quando o mesmo decidiu coletar impostos sem o consentimento do Parlamento. Este tentou bloquear a decisão e terminou dissolvido pelo rei. Este quis punir o Parlamento, mas para isso necessitou de um Exército forte e imposto. Este fato precipitou uma cadeia de eventos que levaram a duas guerras civis e, finalmente, à derrota e execução do rei (30 de janeiro de 1649). Ao final desses anos turbulentos, a supremacia do parlamento sobre o rei ficou definitivamente estabelecida (Coelho, 2007).

O governo Russo também usou de vários mecanismos para arrecadar tributos e poder financiar o exército. No governo de Pedro, o Grande (1708), foram instituídos vários impostos, dentre os quais podemos citar imposto sobre nascimentos, sobre casamentos, sobre funerais, sobre o registro de testamentos, sobre trigo, sobre sebo, sobre cavalos, sobre chapéus, sobre o uso de botas, sobre barba, sobre bigodes, sobre as corridas de táxis, sobre camas, sobre banhos, sobre hospedagens, sobre chaminés dos fogões, sobre lenha que nestes se queimavam e até mesmo sobre a água de beber. As conseqüências desses impostos foram tão grandes quanto variadas, servindo de estopim para vários conflitos internos.

## 2.2 Breve Histórico dos Impostos no Brasil

No Brasil, a história dos tributos tem início em 1500, quando os portugueses aqui chegaram e se apossaram das terras e de todas as riquezas que encontraram, transformando-as em monopólio do rei de Portugal. A primeira organização tributária surgiu com as capitânicas hereditárias, em 1534, quando Portugal nomeou os primeiros funcionários tributários que tinham a seu encargo a arrecadação de impostos, tributos e foros devidos à Fazenda Real. Os donatários das capitânicas eram obrigados a pagar ao rei de Portugal uma parte de tudo o que produziam: açúcar, fumo, aguardente etc.

As exigências tributárias da metrópole sobre a colônia aumentaram significativamente no ciclo do ouro, quando a Coroa portuguesa exigia pagamento de elevados percentuais sobre a produção dessa riqueza (o quinto do ouro), bem como sobre a extração das pedras preciosas. A Inconfidência Mineira (1788-92) caracterizou-se pela tentativa de evitar a “derrama”, termo utilizado para designar a cobrança de impostos atrasados, efetuada de forma violenta, rígida e severa, por parte da Coroa portuguesa.

Com a independência do Brasil em 1889, foram estabelecidos limites e fundamentos de direito tributário, que desencadeou na criação do atual Código Tributário Nacional. Tal sistematização normativa da tributação não pôs fim à resistência ao pagamento de impostos, só que de forma menos drásticas do que as que levaram aos eventos relatados. Hodiernamente a resistência se dar por meio de outros mecanismos, como a exação e a elisão fiscal (Santi, 2005).

## CAPITULO 2 A NORMA ANTIELISIVA NO DIREITO COMPARADO

O presente capítulo apresenta em apertada síntese as principais premissas que norteiam a legislação estrangeira e que, através de alguns doutrinadores nacionais, têm influenciado na construção dos conceitos de elisão dentro do direito brasileiro. A experiência do direito comparado traz enorme contribuição ao nosso direito. Desta forma, vale relacionar os modelos mais importantes de tratamento da elisão elaborados pelo direito estrangeiro: a anglo-saxônica e a romano-germânica. Para isso vamos fazer um breve apanhado histórico a respeito desse estudo.

### 2.1 Norma Antielisiva na Espanha

Seguindo o direito europeu, a doutrina espanhola distingue três modelos de regimes jurídicos para tratamento da questão da elisão (lato senso): *evasión* (evasão), *elusión* (elisão) e fraude de *ley* tributária (fraude à lei tributária). A *evasión* ocorre pela violação direta do dever tributário, sendo tipificada como crime. A *elusión* ou economia de *opción* corresponde à economia lícita de tributos. Já a fraude de lei tributária se relaciona a violação indireta da norma tributária através do abuso de formas. A Lei Geral Tributária, modificada em 1995, trouxe exceção à regra da proibição do uso da analogia nos casos de fraude à lei tributária, pondo fim ao modelo de tipicidade cerrada. O atual art. 25 da LGT veio autorizar de forma expressa a verificação da simulação para desconsideração de atos ou negócios praticados que tragam prejuízos ao fisco, independente da forma ou da denominação utilizadas. Portanto conclui-se que a Espanha prevê extensamente os institutos, tipificando a fraude à lei, a simulação e o abuso de forma nos artigos 24, 25 e 28 da LGT (Xavier, 2005).

### 2.2 Norma Antielisiva na Alemanha

Como pioneira no tratamento legislativo do tema, a Alemanha foi o berço da interpretação econômica do Direito Tributário como meio de se combater o abuso de formas de direito civil com o objetivo de economia fiscal. Albert Hensel foi o primeiro a enunciar os conceitos de diferenciação de elisão e evasão fiscal (Xavier, 2005).

A jurisprudência sempre optou pela utilização da realidade econômica no direito tributário por ser a forma de interpretação comum a todo direito alemão. Apesar das modificações sofridas no ramo do Direito Tributário, resultando na criação do novo Código Tributário de 1977, a regra sobre o abuso de formas continua presente, tipificada no art. 42 do referido diploma legal. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada. Verifica-se que esse dispositivo legal refere-se ao exame do fato imponible, por meio de uma presunção de sua ocorrência, não levando em consideração, então, a interpretação da norma jurídica tributária. Portanto, sempre que se observar a inadequação entre a forma jurídica escolhida e os resultados econômicos almejados faz-se incidir o tributo devido com fundamento na norma antielisiva (Xavier, 2005).

No Direito Tributário Alemão, identifica-se quatro requisitos para a caracterização do abuso de formas jurídicas, o que resulta na aplicação da norma tributária ao fato elisivo tal como se este fosse o fato imponible: a adoção de uma forma jurídica não correspondente ao resultado econômico perseguido; obtenção, através da elisão, de um resultado econômico substancialmente idêntico ao que se obteria com a forma jurídica prevista na lei tributária; irrelevância das desvantagens jurídicas da forma elisiva em comparação com a forma jurídica prevista na lei tributária; e intenção de elidir o imposto. Tal dispositivo consagra o “princípio da adequação”, no qual o indicio de conduta inoponível ao Fisco é configurado quando essa conduta é inadequada, atípica, fora da realidade, para os fins econômicos almejados.

### 2.3 Norma Antielisiva na Itália

A doutrina italiana tem influenciado os juristas brasileiros, haja vista a similitude das discussões acerca da implantação de norma geral antielisiva. Na Itália, não havia uma norma antielisiva no sistema tributário até 1997. Foi com o Decreto Legislativo nº 358, de 8 de outubro de 1997 que ficou estabelecido disposições legais prevendo que não seriam oponíveis ao Fisco atos praticados pelos particulares que, sem válidas razões econômicas, utilizassem uma de várias formas relacionadas especificamente no texto legal (Xavier, 2005).

Marco Aurélio Greco ensina também que a norma prevê, por um lado, que o motivo da inoponibilidade é a ausência de válidas razões econômicas, com um conceito aberto, o que se assemelha ao sistema anglo-saxão, mas isso deve ser identificado em cada caso concreto em função das respectivas circunstâncias, o que restringe a valoração desses motivos. Dessa forma, o autor considera que a Itália adota um modelo híbrido de disciplina da elisão, pois considera a idéia da tipicidade romano-germânica em conjunto com a idéia da válida razão econômica aplicada no direito anglo-saxão (Schoueri, 2005).

Como se vê, as questões postas no direito italiano se aproximam muito dos problemas enfrentados pelos juristas nacionais, como veremos adiante.

### 2.4 Norma Antielisiva na França

A regra geral na tradição francesa era de que as leis tributárias seriam interpretadas estritamente, como consequência do princípio da legalidade previsto na Constituição. Entretanto, desde a metade do século XIX, o Judiciário francês tem reconhecido o direito da autoridade administrativa de verificar a real natureza das transações dos contribuintes para

fins fiscais. O artigo 64 do Código de Procedimentos Fiscais adota cláusula geral voltada para a repressão ao abuso de direito (Teoria do abuso de Direito), que abrange tanto os casos de fraude à lei como as hipóteses de simulação (Schoueri, 2005).

Segundo o professor Heleno Taveira Torres, no regime tributário francês:

... a noção de abuso de direito não parece ser usada com muita precisão, sendo aplicada ora como designativo de uma construção jurídica fictícia, ora para definir práticas de desvios normativos, nas quais o único escopo seja a busca de um tratamento mais vantajoso em termos fiscais.

O abuso de direito fiscal pode ser vislumbrado como abuso de direito-simulação e abuso de direito-fraude de intenção, tendo a doutrina construído as noções de simulação jurídica e simulação econômica para atender às duas espécies de abuso de direito, respectivamente.

## 2.5 Norma Antielisiva nos Estados Unidos

Como é assente, o direito anglo-saxão se caracteriza pela inexistência de normas legisladas, tendo como fundamento apenas princípios estatuídos em precedentes judiciais (case law). Nos Estados Unidos o Poder Judiciário está autorizado a analisar a substância do negócio (conteúdo econômico) para determinar o tratamento tributário que entender adequado, independente da forma empregada pelo contribuinte. As ações do contribuinte poderão ser desconsideradas se levadas a efeito unicamente visando à elisão tributária. Adota-se a doutrina da predominância da substância sobre a forma no combate à elisão fiscal e exige-se que o negócio jurídico seja motivado por alguma razão econômica.

Inexiste uma norma antielisão no ordenamento jurídico. Porém, a jurisprudência construiu o entendimento segundo o qual uma operação pode ser desconsiderada para efeitos fiscais quando ela não tiver um objetivo empresarial, ou quando ela tiver sido praticada com o claro propósito de evitar a incidência do tributo e não contiver alguma substância econômica (Schoueri, 2005).

## 2.6 Norma Antielisiva na Inglaterra

No Reino Unido, muito embora tenha também o sistema jurídico baseado na common law, prevaleceu por longo tempo o entendimento da liberdade de economia dos tributos baseado no formalismo da tributação. Após o julgamento do caso *Furniss V. Dawson* em 1984 a jurisprudência britânica tem se aproximado do posicionamento norte americano, analisando as situações de fato e desconsiderando transações sem propósito real (Xavier, 2005).

A aplicação das normas antielisivas, na Inglaterra, passou a levar em consideração se o contribuinte agiu com lisura e eticidade de comportamento na consecução do negócio jurídico, se as operações negociais sucessivas encadeadas pelo contribuinte fazem sentido e se justificam para alcançar um determinado fim negocial ou se elas foram armadas artificialmente por motivos meramente de economia fiscal. As operações não são examinadas isoladamente, mas sim como um conjunto de negócios jurídicos.

## 2.7 Norma Antielisiva na Argentina

A Argentina adota um modelo tributário baseado em cláusula geral de elisão fiscal que institui a ficção da ocorrência do fato imponible de acordo com a realidade econômica.

O diploma legal Argentino prescreve que na interpretação das leis tributárias 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 retro citadas, poderá recorrer-se às normas, conceitos e termos do direito privado (Xavier, 2005).

Do exposto depreende-se que a verdadeira natureza do fato imponible abrangerá os atos, situações ou relações econômicas que efetivamente realizem, persigam ou estabeleçam os contribuintes. Quando estes submetem esses 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 imponible real, das formas e das estruturas jurídicas inadequadas, e se considerará a situação econômica real como enquadrada nas formas ou estruturas que o direito privado lhes aplicaria, com independência das escolhidas pelos contribuintes e lhes permitirá aplicar como as mais adequadas à intenção real dos mesmos.

## CAPITULO 3 PRINCÍPIOS E TEORIAS

### 3.1 Princípios Constitucionais Tributário

A Constituição Federal de 1988 consagrou inúmeros princípios, implícitos e explícitos, com vistas a assegurar ao cidadão a observância e o cumprimento de seus direitos e garantias, individuais ou coletivos, por parte do Estado.

Segundo Mello (2000, p.289), quem a maioria da doutrina acompanha, conceitua princípio nos seguintes termos:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Fazendo um comparativo com os valores e regras, os princípios são enunciados genéricos que se encontram entre aqueles e estas; os primeiros, idéias abstratas não contidas nos textos legais, informam todo o ordenamento jurídico, tais como a liberdade, a justiça, etc.; as segundas contêm alto grau de concreção, prescrevendo imperativamente comandos, e se submetem aos valores e princípios.

Como se ver, os princípios se diferenciam das regras por serem mais abrangentes. As regras são aplicáveis à maneira do tudo ou nada. Os princípios são abstrações de segundo grau, normas de normas, em que se buscam exprimir proposições comuns a um determinado sistema de leis. Eles dispõem de maior grau de abstração e menor densidade normativa.

Como enunciados genéricos que são, estão a meio passo entre os valores e as normas na escala da concretização do Direito e com eles não se confundem.

A normatividade dos princípios, cada vez mais acentuada pela sua positivação em texto constitucional, traduz uma eficácia vinculativa e obrigatória sobre comportamentos públicos ou privados, bem como sobre a interpretação e a aplicação de outras normas. Passamos a linha divisória da ordem jusprivatista (os princípios estavam insertos nos Códigos) para a ordem juspublicística (inserção no texto Constitucional). O elemento fundamental na abordagem da norma antielisão geral veio com a inserção dos mais variados Princípios no texto Constitucional, os quais se fazem necessário esboçar.

### 3.1.1 Princípio da Legalidade

É o princípio pelo qual o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei. É elementar para um Estado de Direito, assim como indispensável para a consolidação do Estado Democrático de Direito. Foi ele consagrado pelos revolucionários franceses de 1789. Sua gênese, contudo, pode ser encontrada na Carta Magna, imposta ao Rei João Sem-Terra, em 1215, na Inglaterra. Os nobres ingleses, ao imporem a Carta Magna, visavam garantir o livre exercício das liberdades públicas e a preservação de seus interesses particulares em face do abuso do poder monárquico (Silva, 2003).

Dentro de um contexto liberal, portanto, o Princípio da Legalidade representava um contraponto ao poder das monarquias absolutistas. O poder dos monarcas era exacerbado a ponto de Luiz XIV, na França, incorporar em si mesmo a figura do próprio Estado. Dessa

forma, as determinações reais, ou seja, as leis editadas pelos monarcas absolutistas, mesmo incorporando seus desejos e ambições pessoais, representavam a vontade do próprio Estado. Não havia vontade individual, muito menos vontade social. Somente havia a vontade real (Xavier, 2005).

O Princípio da Legalidade rege também o Direito Tributário pátrio. Ele visa resguardar o cidadão contribuinte dos abusos das autoridades tributárias, impedindo que se retorne ao passado absolutista, quando o regente expropriava seus súditos por meio de pesada tributação, de acordo com a sua vontade, superior a todas as outras. Essa atitude do Estado não se coaduna com os fundamentos do Estado Democrático de Direito, de cunho liberalista. No Direito Tributário moderno, ele adquire características ainda mais restritas, passando a imperar como Princípio da Estrita Legalidade (Xavier, 2005).

### 3.1.2 Princípio da Tipicidade Fechada

Esse Princípio determina que a imposição tributária deve estar expressamente descrita na lei, em todos os seus aspectos. Toda conduta da Administração Tributária e os critérios objetivos na identificação do sujeito passivo, o valor do montante apurado e as penalidades cabíveis devem ser tipificados de forma fechada na lei. É ela que deverá descrever as hipóteses de incidência e demais elementos caracterizadores do tributo. Em essência, é o que diz os artigos 150, inciso I, da Constituição e 97 do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – Exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça (...).

Art. 97: Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos ou sua extinção;

(...);

III - a definição do fato gerador da obrigação principal... e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo;

(...);

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

O princípio da tipicidade da tributação foi consagrado também no art. 146, III, a da Constituição Federal, ao definir o papel da lei complementar em matéria tributária. O art. 146, inciso III, alínea "a", em conjunto com o caput do art. 145, estabelece o critério bifásico para a criação dos tributos, que comporta dois momentos: a regulação, por via de lei complementar, e a instituição, por lei ordinária.

Depreende do exposto que a norma impõe ao legislador, como condição para elaboração válida de tributo, a obrigação de descrever de forma detalhada os elementos que compõem a regra-matriz da incidência tributária, como o fato gerador, base de cálculo, alíquota, etc.

Dessa forma, na criação de uma norma de incidência tributária, há que se definirem todos os elementos que compõem sua hipótese de incidência e, conseqüentemente, o fato gerador do tributo (pessoal, material, territorial, temporal e quantitativo), de modo que possa o contribuinte ser tributado em bases previamente estabelecidas em lei, sem margem de discricionariedade, evitando-se dessa forma a arbitrariedade do intérprete ou do aplicador da norma tributária.

O princípio da tipicidade é considerado pela doutrina nacional como sendo a materialização do princípio da legalidade. Os principais corolários do princípio em estudo são, segundo Alberto Xavier (2005, p.265) os princípios da seleção, do numerus clausus, e o do exclusivismo.

Consoante o autor, o princípio da seleção tem como fito informar ao legislador a impossibilidade de instituir tributo através de cláusula geral que englobe todas as situações tributáveis. O legislador deve escolher os fatos reveladores da capacidade contributiva e tipificá-los, dentro do quadro mais vasto das situações que apresentem aptidão para tanto (Xavier, 2005).

O princípio do *numerus clausus*, explicita ainda mais o princípio da seleção, estabelece que a tipologia tributária é evidentemente taxativa na medida que o fato tributário típico, para produzir efeitos, deve corresponder ao tipo abstrato previsto na lei em todos os seus elementos. Na ausência de apenas um dos elementos correspondentes entre o fato a ser tributado e a descrição abstrata do tipo tributável não ocorre a tipicidade tampouco a possibilidade de tributação. Esta taxatividade da tipologia impede a aplicação da analogia na análise do direito tributário, pois se o fato não se subsume exatamente a um dos tipos tributários previstos na norma não há obrigação tributária (Xavier, 2005).

Por último, o princípio do exclusivismo corresponde à perfeita adaptação das situações jurídicas aos tipos legais tributários, sendo que estes contêm uma descrição completa dos elementos relevantes ao fato tributário. Os elementos contidos no tipo tributário são, nos dizeres do art. 114 do Código Tributário Nacional, os necessários e suficientes para a ocorrência dos efeitos previstos na norma, não admitindo quaisquer elementos adicionais (Xavier, 2005).

A Constituição brasileira utiliza na construção dos tributos de um método tipológico fragmentário e progressivo através de três formas legislativas: lei constitucional, lei complementar e lei ordinária. Este processo de tipificação ocorre em três graus diferentes. O primeiro grau é realizado pela Constituição ao descrever o núcleo essencial dos tributos; o segundo grau é realizado pela lei complementar que define o fato gerador, base de cálculo e contribuintes, por conceitos determinados; e o terceiro grau é realizado pela lei ordinária com

liberdade de definição dos tipos tributários, sempre dentro dos limites e parâmetros contidos na lei complementar.

### 3.1.3 Princípio da Isonomia

É imprescindível, diante do estudo da norma antielisiva, fazer uma breve abordagem desse princípio. Encontra-se insculpido no art. 5º da Constituição Federal, onde prescreve que todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza. Ao vedar a concessão de privilégios descabidos e distinções infundadas, a igualdade se torna elemento de limitação dos poderes públicos na elaboração de seus atos políticos, como de outro, norteia e direciona o próprio Estado, finalisticamente, na busca de mecanismos que possibilitem a redução das desigualdades sociais.

A igualdade, dependendo do contexto político de uma nação, pode assumir um aspecto meramente formal ou predominantemente material. A Isonomia formal constitui-se na conhecida igualdade perante a lei. Esse conceito de igualdade foi formado dentro da concepção liberal de Estado. A igualdade perante a lei foi forjada dentro de uma sociedade dividida em classe - burguesia e proletariado - e significa que a lei trata as pessoas de forma igual e impessoal, não importando suas condições sociais. As normas jurídicas gerais são aplicadas aos casos concretos, na conformidade com o que elas estabelecem, mesmo se delas resultar uma discriminação. Portanto o que caracteriza a igualdade perante a lei é o fato de o caso concreto ser tratado em conformidade com o texto legal, mesmo que isto resulte em conseqüentes desigualdades (Mota Filho, 2006).

Por outro lado, a igualdade na lei exige que não se façam distinções no texto legal, com exceção das autorizações feitas pela própria Carta Magna. Em outras palavras, a igualdade perante a lei é dirigida aos aplicadores da norma enquanto que a igualdade na lei se

relaciona com sua formação pelo legislador, em um primeiro momento, e, de conseqüência, perante os aplicadores, num segundo momento. Se tal princípio for observado na construção e constituição da norma, o aplicador da norma, cujo texto legal já contém os critérios da igualdade insculpidos, agirá dentro do princípio da igualdade pelo simples fato de que outro princípio constitucional – o princípio da legalidade – o obriga a executá-la com fidelidade e respeito.

O princípio da isonomia com residência constitucional, implica que a lei em si considere todos os homens igualmente, ressalvados as desigualdades que devem ser sopesadas para o prevalecimento da igualdade material em detrimento da obtusa igualdade formal, conforme já asseverado (Mota Filho, 2006). A igualdade busca guarida na norma, ou seja, ela é fruto da cultura humana na busca de um objetivo a ser buscado, a saber, a redução das desigualdades verificadas na realidade da vida, nos diversos aspectos que diferenciam os homens dentro da sociedade e que fazem o Estado intervir para reduzi-las.

Na política tributária atual, o que se busca é um conceito de igualdade de oportunidades. Isso significa não mais tentar nivelar as condições econômicas e sociais através de políticas meramente assistencialistas, mas buscar a aplicação de políticas públicas que propiciem um conjunto mínimo de condições econômicas tendentes a libertar o ser humano de sua condição de dependência em relação ao Estado e ao capital. É, portanto, uma forma moderna de democracia econômica, onde todos possam ter acesso à igualdade de oportunidades. No presente estudo, interessa, sobretudo, o Princípio da Isonomia Tributária inserto no sistema jurídico pátrio. Esse princípio trata-se de uma determinação constitucional destinada ao legislador tributário, como forma de garantir ao cidadão contribuinte um tratamento tributário justo.

O cidadão contribuinte tem direito de pagar, proporcionalmente, o mesmo tributo que outro cidadão que se encontre em situação equivalente. Esse é um critério elementar de

justiça fiscal. Contudo, não basta só isso. Se o escopo do Princípio da Isonomia cumpre uma função de igualização de oportunidade, dentro do conceito de democracia econômica, o conceito de isonomia tributária deve estar acompanhado, necessariamente, de um conceito de justiça distributiva. O sistema tributário deve ser regido por uma finalidade de redistribuição mais justa do excedente econômico global de uma nação (Morais, 1994).

O Princípio da Igualdade proíbe a arbitrariedade do legislador e do aplicador do direito de distinguir entre pessoas, situações, fatos e conseqüências, no trato das regras jurídicas. Portanto, o princípio não veda todo e qualquer tratamento desigual, mas apenas o proveniente do arbítrio, pois permitido, então, que o aplicador do direito prescreva tratamento desigual, contanto que de forma expressamente fundamentado. Assim, o sentido desse princípio resume-se à proibição do tratamento desigual quando arbitrariamente instituído, mas, por oposição lógica, exige a desigualdade, quando justificável, para se imprimir a igualdade às relações e às situações desiguais.

Há que se destacar que, assim como o Princípio da Capacidade Contributiva, há doutrinadores, como Marco Greco, que defendem que o Princípio da Igualdade também é fundamento para vedação às práticas de planejamento tributário ou elisão fiscal, pois tais práticas representam uma desigualdade entre contribuintes em situações equivalentes, o que fere o Princípio da Isonomia. Greco defende esta idéia com o argumento de que esses expedientes, praticados por contribuintes economicamente ou intelectualmente favorecidos, desequilibram a distribuição da carga tributária entre as pessoas em situações equivalentes, e que por isso, ferem a Isonomia.

Esse raciocínio leva à idéia de que os contribuintes mais preparados podem organizar melhor suas atividades objetivando suportar uma menor carga fiscal, em detrimento daqueles que, por não terem as mesmas condições acima mencionadas, arcam com uma carga fiscal maior, por não terem oportunidade de planejar seus atos ou negócios jurídicos.

### 3.1.4 Princípio da Solidariedade Tributária

Este princípio encontra respaldo em várias partes da Constituição Federal. O constituinte originário se mostrou tão preocupado que insculpiu o referido princípio normativo no art.3º, I da Carta Magna, ao lado dos demais princípios fundamentais. Ele visa proteger a sociedade das práticas elisivas dos contribuintes.

O princípio da solidariedade aporta, em grande medida, uma idéia de fraternidade. Dessa forma, é solidário todo aquele que tem consciência da necessidade de busca de um ideal de distribuição equitativa dos recursos (das riquezas e dos custos) em prol dos mais necessitados. Está inserida no conceito de solidariedade a idéia de uma ação voluntária de alguém que, de certa forma, entrega algo com o propósito moral de repartir o que recebeu (Martins, 2007).

A solidariedade, no campo tributário, serve para justificar a exigência de tributos posto que eles são exigidos dos que possuem meios de suportar os seus custos para permitir que o Estado proveja serviços ou ações de benemerência em prol dos necessitados. Assim, sob essa perspectiva, a solidariedade é dirigida ao legislador, constituindo um valor que serve para justificar e legitimar o poder de tributar; logo, ao Estado (sentido amplo) seria legítimo exigir tributos sem que fosse necessário apelar para a consciência ou vontade daquele é convocado a ser solidário (Martins, 2007).

Diferentemente da solidariedade fraternal baseada na livre consciência e movida pela bondade (não existe ameaça de sanção contida nas normas advindas do Estado), a solidariedade tributária está ligada à norma. O sujeito torna-se solidário em razão de uma circunstância externa que independe da sua vontade de contribuir. Uma vez realizado o fato

gerador típico de uma obrigação tributária, a medida da solidariedade é objetivamente determinada para pagamento do quantum devido, a critério da lei. Logo, o sujeito é convocado a ser solidário ainda que, no seu íntimo, não tenha pendores de alteridade e simplesmente ignore a existência do outro. Portanto a Lei é o instrumento de calibragem da solidariedade fiscal que “convoca” cada um a participar com suas riquezas do custo social suportado pelo Estado para minorar as condições dos desvalidos.

### 3.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva originou-se com Adam Smith o qual defendia que a tributação deveria incidir na medida da exteriorização da capacidade econômica do cidadão, que custearia as necessidades da sociedade, permitindo seu progressivo desenvolvimento econômico.

Informador de todos os impostos, somente com a democrática Constituição de 1946 vem a ganhar o merecido realce. Todavia, a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, ao imprimir a reforma constitucional tributária, veio a retirar aquele preceito do Texto Fundamental, não reproduzido pela Constituição de 1967 nem pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969. Presentemente, encontra-se expressamente insculpido no § 1º do art. 145 da Constituição, nos seguintes termos:

Art. 145

(...)

§1º “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O referido princípio passou a assumir dentro do subsistema constitucional tributário, uma dupla função: de um lado, exige a manifestação de riqueza para que seja instituído tributo e, de outro, obriga o legislador a tomar essa manifestação como parâmetro à tributação.

O conceito de capacidade contributiva assume, doutrinariamente, dúplice acepção. Tem-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição pelo legislador de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial. Nesse sentido, a capacidade contributiva atua como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, constituindo diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos (Oliveira, 2006).

Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Destina-se a aferir a capacidade de pagamento de cada cidadão, graduando-a de acordo com o signo de manifestação de riqueza estabelecido pela norma que define o fato gerador. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário. Nessa outra acepção, a capacidade contributiva opera, desse modo, como critério de graduação do imposto e limite à tributação (Oliveira, 2006).

Ver-se, portanto, que a capacidade contributiva está intimamente ligada ao valor de justiça, expressando a idéia de que cada um deve contribuir para o custeio do todo de acordo com suas possibilidades econômicas. Em outras palavras, o ônus tributário deve ser igualmente distribuído, ajustado à capacidade econômica dos cidadãos, na medida em que se

desigualam, ou seja, a tributação deve incidir sobre a exteriorização da capacidade econômica de cada cidadão para o custeio das despesas da sociedade em geral.

Mesmo que os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte sejam lícitos e válidos, não há predomínio da liberdade para a prática desses atos, haja vista a solidariedade social inerente à capacidade contributiva. Num Estado de Direito, o direito deve ser interpretado predominantemente dentro de uma ótica ou de um ideal social. Assim, a liberdade de prática de atos ou negócios jurídicos que representem riqueza deve necessariamente se submeter à obrigação social do contribuinte em suprir o Estado para que este possa desenvolver serviços benéficos à sociedade.

Para dar eficácia à capacidade contributiva, o legislador dispõe de sub-princípios que operacionalizam a tributação, quais sejam: a progressividade, (tanto maior a base de cálculo maior será a alíquota); proporcionalidade, (mantém o valor da alíquota, variando a base de cálculo); personalização, (previsto no artigo 145 da CF 88, jungido às condições pessoais do contribuinte); seletividade (o tributo incide na razão inversa da essencialidade do tributo) e neutralidade, (a incidência dos tributos para carrear recursos ao erário não gere distorções na formação de preços privados).

### 3.1.6 Princípio da Competência Tributária

A competência tributária é um feixe de atribuições que o sistema dá a um ente personificado. São poderes políticos, que advêm do princípio federativo. Como o Brasil adota o sistema federativo, todos os entes políticos exercem de forma autônoma atribuições próprias, e o princípio da competência tributária obriga a que cada ente tributante atue nos limites do poder que lhe foi atribuído (Morais, 1994).

Cumpre, inicialmente, afirmar que a acepção do termo competência tributária não se confunde com poder tributário, ainda que haja conexidade entre ambos. A competência tributária é a revelação da autonomia da pessoa política que a detém, com suporte no princípio da Federação, consubstanciado no art. 1º da Carta Política de 1988, em que cada uma das pessoas políticas internas possui autonomia.

A competência há de ser distribuída e delimitada, sob pena de instaurar-se o caos tributário, administrativo e jurídico no país. Nesse sentido, a Constituição Federal em seus arts. 153, 155 e 156, sob as epígrafes "Dos impostos da União", "Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal" e "Dos impostos dos Municípios", estabeleceu a competência desses entes políticos. Há de se atentar ainda para a competência residual da União, em observância ao art. 154 da Carta Constitucional.

A doutrina, como Hugo de Brito Machado, Cláudio Borba, etc, costuma discriminar três modalidades de capacidade tributária: privativa, residual e comum. Privativa é a atribuída com exclusividade a um ente político para criar determinado tributo, ou seja, ocorre quando apenas uma pessoa política pode tributar determinado fato, excluindo-se a competência dos demais entes. Isso equivale dizer que também é excludente, uma vez que constitui uma obrigação negativa para as outras entidades, que não podem invadir aquela área própria e privativa do ente político beneficiado. A competência residual é a atribuída à União referente a impostos que possam ser instituídos sobre situações não previstas na Constituição Federal, em seus artigos 153, 154 e 155. A competência comum, inserta no art. 145, II e III, da Constituição da República, é aquela atribuída a uma ou mais entidades políticas, como por exemplo, a que possibilita a cobrança das taxas e contribuição de melhorias pela União, Estados Distrito Federal e Municípios, evidentemente dentro das respectivas competências de atuação (Coelho, 1999).

Além dessa competência ordinária, tem-se a extraordinária em que a União, em caso de guerra, poderia instituir tanto os impostos de sua competência privativa ou residual, como outros de competência dos outros entes.

Tais autores comungam que são características inerentes à competência tributária, dentre outras, a inalterabilidade, a irrenunciabilidade e a facultatividade. A inalterabilidade da competência é a garantia de que a alteração de competência só será admissível por meio de Emenda Constitucional, não se permitindo assim que o princípio da Federação seja abalado por modificações advindas da vontade do legislador infraconstitucional. A irrenunciabilidade estabelece que a pessoa política detentora da competência tributária não poderá renunciar a ela, no todo ou em parte. A facultatividade do exercício da competência é um dos pressupostos da competência tributária, em razão do que a falta de seu exercício não lhes afasta o direito assegurado pela Constituição, que não estabeleceu qualquer espécie de perda em razão de mera inércia legislativa. Dessa forma, o fato de a União não ter instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas não lhe retira a faculdade de exercer a sua competência para tal, em qualquer oportunidade.

### 3.2 Teorias

As teorias têm o propósito de estabelecer princípios que servem de fundamento ao direito. Visa fixar as razões científicas que devem dominar a elaboração das Leis, bem como a sua aplicação. Faremos uma breve análise das teorias que são utilizadas como base para dá validade à norma antielisiva.

### 3.2.1 Teoria da Interpretação Econômica no Direito Tributário

O Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional nos leva a examinar a teoria da interpretação econômica.

O Direito Tributário, como disciplina autônoma, começou a dar os primeiros passos por volta de 1910. Nessa época, estava ele preso a certo formalismo jurídico predominante, interpretado restritivamente, em consonância com as teorias do direito privado então disponíveis (inexistiam regras gerais de direito tributário). A interpretação econômica surgiu com a insatisfação quanto ao modelo de interpretação positivista e normativista considerado insuficiente, pois permitia que determinadas situações não fossem corretamente qualificadas pelas normas tributárias.

Enno Becker, não conformado com o formalismo exagerado da época, aproveitou da oportunidade de ter sido encarregado de elaborar o projeto de lei tributária geral da Alemanha para inserir a teoria da interpretação econômica em dois parágrafos no Código Tributário Alemão.

A teoria acima não só permanece no direito alemão, como também tem sido exportada para outros países, cujas legislações seguem os princípios de uma ideologia política democrática. Apesar de não possuírem relação com o nazismo alemão, pelo contrário, foram editadas na plenitude democrática da República de Weimar, essas normas foram a ele associadas e caíram em desuso por determinado período. Retornaram após certo tempo, com toda força, reaparecendo na legislação de outros países onde vigora até os dias de hoje, como Itália, Argentina, dentre outros.

Na Itália, atribui-se a Griziotti (1884-1956) o mérito de ter suscitado o mais vivo interesse pelo estudo sistemático e científico do direito tributário. Com o nome de teoria da

interpretação funcional do direito tributário, tornou-se mais abrangente do que a teoria de Becker. Griziotti pregava por um critério diretivo de modo a poder se fundir em uma doutrina única e orgânica tanto os aspectos jurídicos, quanto os aspectos políticos, sociais e econômicos dos fenômenos financeiros. Atualmente a doutrina parece unida em considerar possível o recurso a esse instrumento apenas em relação às normas de caráter formal, excluindo-o para as de natureza substancial (Coelho, 2007).

Considerada como um novo modelo interpretativo, a interpretação econômica surgiu com a insatisfação quanto ao modelo de interpretação positivista e normativista considerado insuficiente por permitir que situações injustas não fossem corretamente qualificadas pelas normas tributárias. O intérprete deve avaliar cada caso não só através da lei, mas considerando todas as fontes normativas. Deve buscar respaldo em todas as fontes jurídicas. Enquanto direito é um objeto cultural, a interpretação jurídica tem por objeto o fato, a vida das pessoas, as condutas individuais e as interferências intersubjetivas.

Sousa (2005, p.143), ao falar da consideração econômica, descreve in verbis:

A consideração econômica dentro da teoria da interpretação do Direito não significa uma intromissão livre da ciência econômica dentro do Direito. Esta tem de ser e somente pode ser uma interpretação de conteúdo econômico e válida quando jurisdicizada ou admitida pelas disposições isoladas ou correlacionadas do Direito. Constitui um erro distinguir-se consideração “econômica” e “jurídica”, pois a consideração econômica só é vinculante até onde tenha sido admitida pelas normas jurídicas; do contrário, constituiria um elemento de insegurança, em vez de instrumento de normatividade do Direito.

Designada também de teoria da consideração econômica ou da preponderância do conteúdo econômico dos fatos, tem como alvo buscar o significado econômico das leis tributárias com base no princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Em outras palavras, a interpretação econômica é o instrumento de aplicação do princípio da igualdade,

onde situações econômicas iguais devem ser tratadas de forma igual, independente da forma jurídica adotada na operação, visando a uma distribuição uniforme dos encargos sociais.

Esta teoria objetiva autorizar o intérprete a tributar igualmente duas situações jurídicas distintas, que demonstrem o mesmo resultado econômico, mas que somente a primeira tem seu fato gerador expressamente previsto em lei. O que interessa é a base econômica do fato e não a forma jurídica adotada (*nomen iuris*). Essa teoria emprega como critério de tributação a igualdade de conteúdo econômico demonstrado na operação, não importando qual a forma jurídica usada para realizar o negócio.

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

Conforme exemplo acima, a lei tributária deve atribuir efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado que revelem o mesmo conteúdo econômico (exteriorizam a mesma capacidade contributiva).

A Constituição Federal prevê em seu artigo primeiro, que o Brasil é um Estado democrático de direito, defendendo, dessa forma, a legalidade. É verdade também que o artigo 150 da CF, inciso I, menciona a legalidade. O artigo 97 do CTN, por sua vez, esclarece o teor do princípio da legalidade, porém isto não significa que a tipicidade seja de rigorosa

observância. O Brasil é também um Estado democrático no propósito de promover alterações necessárias à prevalência dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Além disso, a Constituição também prevê que a sociedade na República Federativa do Brasil está fundada na liberdade, justiça e solidariedade. Uma sociedade justa, livre e solidária é aquela em que todas as pessoas devem pagar exatamente o tributo que devem e não somente aquelas que não podem se esquivar de seu recolhimento.

A interpretação literal possui limitações e, apesar de ser importante, não é totalmente suficiente para esgotar e esclarecer todas as questões, principalmente no âmbito do Direito Tributário. É necessário avaliar o contexto em que a coisa acontece. Por exemplo, numa oficina de marcenaria, a expressão “o banco quebrou” possui conotação completamente distinta da mesma frase proferida num simpósio sobre sistema financeiro.

Do exposto pode concluir que a “interpretação econômica” não é um sistema que se oponha a “interpretação jurídica”. Ela é uma técnica útil, precisamente, como recurso auxiliar, para se recompor a interpretação jurídica nos casos em que esta seja falseada – conscientemente ou não – por um desajustamento entre o instrumento jurídico e o objetivo da norma a aplicar. Assim entendida, a interpretação econômica tem de enquadrar-se no sistema jurídico pátrio.

### 3.2.2 Teoria do Abuso de Direito

Essa teoria é fruto do desdobramento da teoria da interpretação econômica. Ela tem como base considerar ilícita a conduta do contribuinte que pretende exclusivamente a economia de imposto, com base no uso imoral do Direito. Quem a defende toma como fundamento o princípio da solidariedade, onde o Estado tem a prerrogativa de tributar e o

indivíduo tem o dever de participar do custeio das despesas públicas. As consequências dela em Direito Tributário passa por questões de efeitos econômicos, sociais, boa-fé e pelos bons costumes.

Existem várias hipóteses que explica o surgimento da teoria do abuso de direito. A mais atual tem como fundamento o caso do indivíduo que, após ser informado da instalação de placas coletoras de energia solar no telhado de seu vizinho, por uma rivalidade com este, ergueu um muro divisório de vinte metros de altura, impedindo que as placas tivessem acesso ao sol. Trata-se de um ato emulativo, feito sem nenhuma vantagem para o indivíduo, e com a clara intenção de prejudicar um terceiro. Nesse caso o abuso de direito se caracteriza pelo exercício egoístico, anormal do direito, sem motivos legítimos, com excessos intencionais ou voluntários, dolosos ou culposos, nocivos a outrem, contrários ao critério econômico e social do direito em geral.

O novel Código Civil passou a abordar expressamente, no seu art. 187, o abuso de direito ao dispor que “comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

A teoria do abuso de direito é uma construção para inibir práticas que, embora se encontrem dentro do âmbito da licitude, implicam, no seu resultado uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, seja sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique (Coelho, 2007).

Hoje a aceitação da teoria do abuso de direito em Direito Tributário já encontra guarida em vários autores, mas ainda existem muitas controvérsias em relação a este tema, pois se discute até onde se pode responsabilizar uma pessoa pelo legítimo uso de seu direito.

## CAPITULO 4 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

### 4.1 A Administração Tributária

As deficiências e fragilidades da administração tributária e do sistema de fiscalização no Brasil são antigas. Vêm-se acumulando ao longo dos anos e fazem parte de um processo mais amplo de desarticulação do Estado brasileiro e de enfraquecimento de instrumentos vitais da administração pública.

Os estudos mostram que os indivíduos de maior patrimônio e as empresas de grande porte se aproveitavam da fragilidade da fiscalização ou de deficiências da legislação para constituir-se em uma espécie de casta de privilegiados, que pouco contribui para o pagamento de impostos e contribuições. Para tal, recorrem a inúmeros expedientes e manobras – a inadimplência, o chamado planejamento tributário, a contestação judicial ou a sonegação pura e simples – para escapar no todo ou em parte das suas obrigações fiscais.

A fragilidade da administração tributária, em particular do sistema de fiscalização, é, por sua vez, reflexo de um problema maior: a inexistência de determinação política de combater a evasão de forma incondicional e irrestrita. Em outras palavras, a incapacidade de demonstrar, por meio de ações concretas, que a lei tributária deve ser cumprida e vale para todos.

O processo administrativo tributário, ou processo administrativo fiscal, no qual se inserem as impugnações e recursos utilizados na solução administrativa das lides tributárias que envolvem tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, encontra-se regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Quando se fala em processo administrativo fiscal, deve-se deixar de lado o processo judicial tributário que se desenvolve no judiciário. Entretanto, deve-se levar em conta que o processo administrativo fiscal é espécie do processo administrativo, incidindo sobre ele, subsidiariamente, as normas da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

#### 4.2 Procedimento e Processo Administrativo Fiscal

Segundo Gasparini (2005, p 856), pode-se definir o processo administrativo como “o conjunto de atos ordenados, cronologicamente praticados e necessários a produzir uma decisão sobre certa controvérsia de natureza administrativa”. De sorte que somente os processos administrativos que encerram um litígio entre a administração pública e o administrado ou o seu servidor podem receber essa denominação.

Assim o processo administrativo fiscal compreende um conjunto de atos praticados pelo agente fiscal formalizando a exigência de crédito tributário, à imposição de penalidade, ao atendimento de consulta, repetição de indébito e o de reconhecimento ou outorga de isenção, cuja existência física fica caracterizada por uma série de documentos que formam a peça autuada e registrada.

Para a presente monografia interessa o processo administrativo de natureza litigiosa, e sobre ele é que será direcionado o estudo.

Segundo Costa (2005, p.109) há duas teorias sobre o processo fiscal contencioso: a unitária e a dualista. Pela teoria unitária, o processo administrativo e o processo judicial, no âmbito fiscal, seriam apenas um, complementares, com a primeira fase perante a Administração e a segunda frente aos órgãos jurisdicionais. A teoria dualista, aplicada no

Brasil, implica dois processos dissociados um do outro, ainda que na fase judicial haja o controle do fisco e do procedimento nele processado. Por esta teoria, a decisão judicial só obriga a Administração no processo onde esta foi vencida, podendo aplicar sua interpretação da lei em outros casos, mesmo que seja da mesma natureza da que foi proferida a decisão judicial.

O processo se diferencia do procedimento, pois este é a maneira de agir, é a maneira de atuar no processo. Procedimento é ainda a própria atuação, é a ação desenvolvida para a obtenção de uma finalidade, de acordo com uma sucessão de atos, no tempo, de forma preestabelecida. Enquanto o processo aponta, de forma prática, para uma série de atos a serem postos, no tempo, de forma seqüencial, o procedimento é a própria ação, é a dinâmica desses atos, é a própria exteriorização dos atos e termos processuais.

#### 4.3 Fases do Processo Administrativo Fiscal

O processo administrativo fiscal possui cinco fases: a do início do procedimento, da defesa, do julgamento em primeira instância, do julgamento em segunda instância e do julgamento em instância especial.

A fase inicial confunde-se com o início do procedimento fiscal, visto que não resultando da fiscalização exigência de crédito tributário não se instaura o processo administrativo fiscal.

Conforme prescreve o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária; com a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; com o começo de despacho de mercadoria importada.

É de se observar que a espontaneidade do sujeito passivo fica excluída com o início do procedimento e que os atos e termos têm validade por sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Formalizado a exigência e realizada a intimação, o contribuinte tem 30 (trinta) dias para pagar ou impugnar. Impugnando a exigência, instaura-se a fase litigiosa do procedimento.

No julgamento em primeira instância, a impugnação é apreciação pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) – colegiado de cinco membros – que decidem a controvérsia fazendo um juízo de valor entre os fatos, provas apresentados e a norma legal. Não se busca, neste momento, fazer investigação dos fatos, mas a aplicação da norma legal aos fatos.

Mas, se entender necessário, o julgador poderá determinar a realização de diligências ou perícias (art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972).

No julgamento em segunda instância, a apreciação dos recursos voluntários, quando a decisão de primeira instância for contrária, total ou parcialmente, ao contribuinte, e de ofício, quando a decisão for favorável ao contribuinte, exonerando-o de determinada quantia, cabe aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

O Conselho de Contribuintes é dividido em Câmaras, colegiado composto, paritariamente, por quatro representantes do fisco e quatro representantes dos contribuintes.

Por fim, tem-se a fase de julgamento, admitida em apenas alguns casos, em instância especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CSRF), que tomou o lugar da apreciação anteriormente feita pelo Ministro da Fazenda.

#### 4.4 Delegacias da Receita Federal de Julgamento

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento foram criadas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, que alterou o art. 25 do Decreto 70.235, de 1972, e estruturadas pela Portaria MF nº 384, de 29 de junho de 1994, com a competência de realizar, nos limites de suas jurisdições, o julgamento em primeira instância de processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório, inclusive os referentes à manifestação de inconformidade do contribuinte quanto à decisão dos Delegados da Receita Federal relativa ao indeferimento de solicitação de retificação de declaração de imposto de renda, restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributo.

Temos hoje no Brasil dezoito Delegacias da Receita Federal de Julgamento: Belém (PA); Belo Horizonte (MG); Brasília (DF); Campinas (SP); Campo Grande (MS); Curitiba (PR); Fortaleza (CE); Florianópolis (SC); Juiz de Fora (MG); Porto Alegre (RS); Recife (PE); Rio de Janeiro I (RJ); Rio de Janeiro II (RJ); Ribeirão Preto (SP); Salvador (BA); Santa Maria (RS); São Paulo I (SP) e São Paulo II (SP).

#### 4.5 Conselhos de Contribuintes

Os Conselhos de Contribuintes são órgãos colegiados, subordinados ao Ministro da Fazenda, tendo por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação tributária relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Os procuradores credenciados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atuam junto aos conselhos em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, os quais deverão ser intimados pessoalmente das decisões interlocutórias e das decisões contrárias aos interesses da Fazenda Nacional, sob pena de nulidade.

#### 4.6 Câmara Superior de Recursos Fiscais

A Câmara Superior de Recursos Fiscais julga, administrativamente, em instância especial, os recursos especiais interpostos pelo Procurador da Fazenda Nacional contra decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando contrária à lei ou a evidência de prova, e os recursos especiais interpostos pelo Procurador da Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo de decisão que der a lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O Pleno ou as Turmas reunir-se-ão por solicitação da maioria dos seus membros ou quando convocados pelo Presidente, para deliberar sobre matéria previamente indicada, deliberando somente com a presença de três quartos de seus membros e tomando decisões por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

#### 4.7 Competência para Fiscalização

A competência para fiscalização, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, é exclusiva dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, os quais têm como principais atribuições

verificar e controlar o cumprimento das obrigações tributárias e realizar a administração da Receita Federal, destacando-se, ainda, a de supervisionar e executar a auditoria fiscal.

#### 4.8 Início da Fiscalização

O início da ação fiscal dá-se com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado pelo Auditor-Fiscal indicado no Mandado de Procedimento Fiscal, do qual se dará ciência ao sujeito passivo.

O art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe:

Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

- I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

O art. 196 do CTN determina que sejam lavrados os termos necessários para que se documente o início do procedimento de qualquer diligência de fiscalização.

Não há necessidade que seja lavrado um documento com a denominação de “Termo de Início de Fiscalização” para que fique marcado o início do procedimento fiscal, pois a ação fiscal é iniciada com qualquer ato escrito, praticado por servidor competente, do qual o sujeito passivo ou seu preposto seja cientificado.

#### 4.9 Dever de Investigação e Dever de Colaboração

No exercício do poder de fiscalização os Auditores-Fiscais da Receita Federal procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão

as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

A legislação tributária assegura aos Auditores-Fiscais o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores.

É dever do Estado investigar, verificar, certificar-se de determinadas condutas ou situações que envolvam os particulares. Para tanto dispõe de mecanismos para aferir a existência de crimes e da incidência tributária. É o poder de polícia que ao Estado compete exercer munido de discricionariedade, auto-executoriedade e coercitibilidade. Sem dúvida que ao contribuinte assistem o direito à propriedade e à liberdade, mas não são valores absolutos; de maneira que são limitados ante a atividade fiscal, que espelha necessariamente uma finalidade pública.

Para Marins (1988, p.228):

Afigura-se juridicamente possível ao contribuinte questionar in concreto perante o Poder Judiciário a atividade fiscalizatória que desrespeite direitos individuais; no entanto, afigura-se lícito discutir o meio fiscalizatório apenas a partir do momento em que a Administração fiscal tolha o indivíduo em sua esfera jurídica concretamente protegida.

O Supremo Tribunal Federal vem entendendo que não há necessidade de autorização judicial para os Auditores-Fiscais da Receita Federal entrarem nas empresas e procederem ao exames dos livros e documentos de contabilidade; realizarem diligências e investigações necessárias para a apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais, como também para a apreensão de documentos necessários à solução dos problemas, pois a defesa dos

interesses da Fazenda Pública, que traduz o interesse público, está acima do interesse privado.<sup>1</sup>

#### 4.10 Exigibilidade do Crédito Tributário

A exigibilidade do crédito tributário somente ocorre com o vencimento. Antes do vencimento o crédito tributário pode ser pago voluntariamente, mas não exigido. Porém, tão logo vencido sem que o cumprimento da obrigação tenha sido efetuado, verifica-se a mora do devedor.

O lançamento de ofício dá-se com o vencimento da obrigação após o transcurso do prazo de 30 dias da ciência do auto de infração, conforme inc. V do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Somente após este prazo é que se verifica a mora do devedor.

Mas pode ocorrer de o vencimento não produzir a exigibilidade do crédito tributário, pois, por disposição do art. 151 do Código Tributário Nacional, a moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e recursos administrativos, a concessão de medida liminar em mandado de segurança, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação e o parcelamento suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Note-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é automática, como efeito da impugnação administrativa, e assim permanecerá enquanto não se processar o julgamento.

---

<sup>1</sup> Supremo Tribunal Federal – Segunda Turma – Habeas Corpus nº 80.611-2, Rel. Min. Néri da Silveira (www.stf.gov.br).

Entretanto, mesmo que o crédito tributário seja exigível, um outro elemento é de fundamental importância. É a exeqüibilidade do direito à prestação exigível, que se materializa com a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Para Alberto Xavier (2001, p. 426):

Ao aludir à “exigibilidade do crédito tributário” o Código Tributário Nacional pretendeu abranger tanto o exercício dos direitos substanciais à realização voluntária da prestação devida quanto o exercício dos poderes processuais relativos à execução forçada dessa mesma prestação, englobando num conceito amplo de exigibilidade tanto a exigibilidade em sentido estrito quanto a exeqüibilidade.

#### 4.11 Competência da Constituição do Crédito Tributário

A competência para constituição do crédito tributário é privativa da autoridade administrativa, conforme determinação do art.142 do Código Tributário Nacional. No âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a competência para constituição do crédito tributário é do Auditor-Fiscal da Receita Federal, na forma do art. 6º, inc. I, da Medida Provisória nº 2.175-28, de 27 de julho de 2001, com as alterações procedidas pela Lei nº 10.593, de 2002, resultado da conversão da MP 46, de 2002.

#### 4.12 Auto de Infração e Notificação de Lançamento

A expressão “auto de infração” é tradicionalmente usada para significar um termo lavrado por autoridade fiscal que apura infração da legislação fiscal e que não serve apenas de prova, mas implica formalização da exigência fiscal, tendo, pois, natureza de lançamento

de ofício. Quando simplesmente registra a infração ou registra a apreensão de mercadorias, ou coisa semelhante, tem a natureza de ato administrativo como qualquer outro.

A atividade de lançamento é privativa da autoridade administrativa, conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional. Entretanto, em alguns casos exige a colaboração do sujeito passivo, como é o caso do lançamento por declaração de que trata o art. 147, que é efetuado com base na declaração do sujeito passivo. Uma vez efetuado o lançamento, e para que passe a ter eficácia, emite-se a notificação de lançamento.

Os requisitos necessários para o auto de infração estão expressos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, assim redigido:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número da matrícula.

Observe-se que esses requisitos são de extrema importância, pois a sua inobservância podem levar a nulidade do auto de infração.

A qualificação do autuado, necessariamente, corresponde ao sujeito passivo contra quem está sendo efetuado o lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, que define o lançamento como o ato tendente a identificar o sujeito passivo da obrigação tributária principal, ou seja, a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Para que seja aplicada penalidade é necessário que a mesma esteja prevista na legislação tributária e a ela se aplica a retroatividade benigna de que trata o art. 106 do Código Tributário Nacional.

O lançamento deve especificar o quantum debeat que se está a exigir do contribuinte de acordo com a legislação inerente aos fatos, à base de cálculo, às alíquotas, às compensações, à correção monetária, aos juros e às condições e prazos para a satisfação da exigência.

A intimação do contribuinte para cumprir a exigência ou impugná-la é condição para validade do auto de infração. Também, é a partir da ciência que se abre a possibilidade de defesa e começam a correr os prazos para pagamento e de prescrição da exigência.

#### 4.13 Impugnação da Exigência: Início da Fase Litigiosa

Depois de formalizada a exigência fiscal pela lavratura do auto de infração, três hipóteses se apresentam para o contribuinte: cumpre a exigência através do pagamento ou parcelamento, extinguindo-se o crédito tributário (art. 156, I, do CTN); impugna a exigência, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento, ou fica revel pelo não comparecimento ao processo, quando o crédito será inscrito em dívida ativa para cobrança judicial.

Inconformando-se com a exigência, os fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento poderão ser rebatidos na via administrativa, ficando o crédito tributário suspenso até a decisão final no processo, nos termos previstos no inc. III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Impugnando a exigência no prazo fixado no art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, tempestivamente, têm-se instaurada a fase litigiosa do procedimento.

Conforme Cabral (1993, p. 257):

[...] o conceito de fase litigiosa do procedimento a que se refere o art. 14 ficou a meio caminho entre o conceito de lide, fornecido por Carnelutti e trazido por A. Buzaid para o nosso processo civil, e o conceito de

controvérsia, fornecido por Calamandrei. Lide, na definição de Carnelutti, 'é o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um dos interessados e pela resistência de outro', mas Calamandrei chamou tal definição de sociológica, no que foi acompanhado por Liebman, porque esta definição corresponde à lide tal qual existe fora do processo, sempre apontando para a existência de dois pólos de interesses contrariados, mas não corresponde à controvérsia (à qual se referia Calamandrei), porque realmente nunca se traz para o processo lide por inteiro. Por isso é que Buzaid inteligentemente conservou no CPC a regra que consta no art. 128: 'O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte'. Ficou-se, assim, a meio caminho entre o conceito sociológico de Carnelutti e o conceito restrito de controvérsia de Calamandrei.

A Secretaria da Receita Federal possui duas funções administrativas: uma função executiva de natureza procedimental, cuja missão volta-se para a tutela do crédito público, mediante fiscalização e arrecadação; outra, atípica, julgadora, encarregada do julgamento em primeira instância das exigências fiscais, ultimando o controle da legalidade sobre os lançamentos com exigência de crédito tributário.

O julgamento das impugnações em primeira instância deixou de ser efetuada monocraticamente pelo Delegado da Receita Federal, passando para órgãos colegiados das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, conforme alteração promovida no art. 25 do Decreto 70.235, de 1972, pela MP nº 2.113-31, de 24 de maio de 2001.

Os principais efeitos da decisão prolatada são: a) para a Administração tem efeito vinculante, obriga os agentes do fisco a procederem de acordo com o decidido, e atribui definitividade ao ato apreciado em última instância, na medida em que se tornem irrecorríveis na esfera administrativa; b) para o contribuinte torna-se definitiva no âmbito do Poder Executivo, embora não levando à situação de coisa julgada, pois poderá ser apreciado, ainda, pelo Poder Judiciário.

#### 4.14 Preliminares

Para Cabral (1993, p. 385):

[...] preliminar é um fenômeno que tem por objetivo acabar, ab initio, com a questão disputada, convencendo o julgador que não é sequer necessário entrar no mérito da questão controversa. Se o lançamento é nulo, por que discutir se houve ou não omissão de receitas? Na prática, ad cautelam, em toda impugnação e em todo recurso dever-se-á contestar o mérito, caso o julgador não aceite as preliminares, pois assim se evita a preclusão no tocante à questão objeto da exigência fiscal.

É de bom alvitre que, sempre que a nulidade referir-se a vício formal do lançamento, seja atacado também o mérito, pois no caso do lançamento ser declarado nulo por vício formal, o Fisco tem o prazo de 05 (cinco) anos, contada da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado, para efetuar novo lançamento, corrigindo o vício, conforme inc. II do art. 173 do Código Tributário Nacional. Nesse caso, tempos depois poderia o contribuinte ser surpreendido com um novo lançamento, apenas com os vícios formais corrigidos, o que demandaria uma nova impugnação, agora somente para atacar o mérito.

Outra questão que se apresenta importante é que, caso as preliminares sejam rejeitadas, ocorrerá a preclusão das matérias não contestadas, não podendo mais serem defendidas em grau de recurso.

Se a questão de mérito for favorável ao impugnante, o órgão julgador não apreciará as nulidades alegadas em preliminar, conforme § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Trata-se de medida de economia processual, pois se evitará a efetivação de um novo lançamento e todas as suas conseqüências.

#### 4.15 Concomitância entre Instâncias Administrativa e Judicial

Todas as demandas, no sistema jurídico brasileiro, podem ser levadas ao Poder Judiciário, conforme está garantido no art. 5º, inc. XXXV, da Constituição Federal que diz que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Com base nisso, é possível, e tem sido até bastante comum, a simultaneidade entre uma exigência fiscal formalizada em um Processo Administrativo Fiscal, decorrente de um auto de infração ou de uma notificação de lançamento, e uma ação judicial mediante a qual o mesmo contribuinte esteja questionando judicialmente aquela matéria objeto do lançamento de ofício (são efetuados lançamentos para prevenir a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário).

Conforme estabelece o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

Nesse caso, a autoridade dirigente do órgão onde se encontra o processo não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória de definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, se for o caso, encaminhando o processo para a cobrança do débito, ressalvado os casos de revisão de ofício do lançamento, conforme previsto no art. 149 do Código Tributário Nacional.

Não sendo o caso de revisão de ofício, proceder-se-á a inscrição em dívida ativa, deixando-se de fazê-lo, para aguardar o pronunciamento judicial, somente quando o crédito tributário estiver suspenso por depósito do montante integral do débito ou concessão de

medida liminar em mandado de segurança (inc. II e IV do art. 151 do Código Tributário Nacional).

#### 4.16 Arguições de Ilegalidade ou Inconstitucionalidade de Normas

Um dos assuntos mais discutidos no âmbito do processo administrativo fiscal, sem que se tenha chegado a um consenso, diz respeito à possibilidade de reconhecimento de ilegalidade de ato administrativo ou inconstitucionalidade de lei pelos tribunais administrativos.

Marins (1988, p. 325) registra que:

[...] autorizados tributaristas como Gilberto de Ulhôa Canto, Ruy Barbosa Nogueira e Antônio da Silva Cabral, ao examinarem esta questão não discrepam em entender que ao Tribunal Administrativo não é apenas recomendável como necessário – pois premido do poder-dever – que se pronuncie em acordo com a Constituição Federal, justamente porque sejam quais forem os membros da administração pública, não são senhores, mas servidores da lei, como fustiga Roque Carrazza.

Por outro lado, o Professor Hugo de Brito Machado entende que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou, mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é ou não é inconstitucional (Machado 1998).

É de se concluir que o julgador da esfera administrativa não está apto a avaliar a constitucionalidade dos fundamentos dos atos legais, isto é, não pode aduzir juízo sobre a constitucionalidade dos enquadramentos legais apontados no auto de infração. Basta para a autoridade administrativa a norma jurídica vigente e apta a incidir sobre o fato (eficácia potencial). O mesmo se diga a propósito da legalidade daqueles fundamentos, porquanto questionamentos sobre legalidade levam, seguramente, a questionamentos sobre constitucionalidade.

#### 4.17 O Julgamento nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento

Inicialmente a competência para o julgamento se processava de forma monocrática, através dos Delegados da Receita Federal de Julgamento. Com a edição da Medida Provisória nº 2.113-30, de 26 de abril de 2001, que alterou o art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, que transformou as Delegacias da Receita Federal de Julgamento em órgãos de deliberação interna e de natureza colegiada, e delegou ao Ministro da Fazenda poderes para expedição dos atos necessários à adequação dos julgamentos.

Os julgamentos se processam em sessões fechadas em que não são permitidas as presenças do autuante e do contribuinte, exigindo-se a presença da maioria dos membros da Turma para haver deliberação, sendo essa tomada por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário o de qualidade.

Os julgadores são impedidos de participarem dos julgamentos de processos em que tenham participado da ação fiscal ou quando tiverem cônjuge ou parentes, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau, inclusive, interessados no litígio.

#### 4.18 O Julgamento nos Conselhos de Contribuintes

Os Conselhos de contribuintes, em número de três, são compostos por um Conselho Pleno uma Secretaria executiva e Câmaras. Cada Câmara realiza mensalmente até dezesseis sessões ordinárias, podendo o presidente convocar sessões extraordinárias. Para funcionar exige-se a presença da maioria de seus membros, sendo as deliberações tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente o voto de qualidade.

Estão impedidos de participar do julgamento dos recursos os conselheiros que tenham sido autuantes nos processos, praticado ato decisório na 1ª instância, interesse econômico ou financeiro, direto e indireto, e cônjuge ou parentes, consangüíneos ou afins, até terceiro grau, interessados no litígio (art. 15 do anexo II da Portaria do Ministério da Fazenda nº 55, de 16 de março de 1998).

O impedimento ou a suspeição deve ser declarado de ofício ou pode ser suscitado por qualquer interessado, cabendo ao argüido, neste caso, pronunciar-se oralmente sobre a alegação, que, se não for por ele reconhecida, será submetido a deliberação da Câmara.

As sessões de julgamento constarão de pauta em que é indicado o dia, hora e local de julgamento, o nome do relator, os números do processo e do recurso, o nome da recorrente e da recorrida. A pauta deve ser publicada no Diário Oficial da União com oito dias de antecedência, no mínimo.

As sessões de julgamento são públicas, com exceção das matérias sigilosa, admitida a presença das partes ou de seus procuradores. O presidente poderá advertir ou determinar que se retire do recinto quem perturbar a ordem, bem como poderá advertir o orador ou cassar-lhe a palavra quando usada de forma inconveniente.

Poderá fazer uso da palavra por quinze minutos, prorrogáveis por mais quinze, após a leitura do relatório pelo relator, o sujeito passivo ou seu representante legal e o Procurador da Fazenda Nacional, e os demais conselheiros para debate sobre assuntos pertinentes ao processo e questões levantadas pelas partes.

#### 4.19 Recursos à Câmara Superior de Recursos Fiscais

Caberá, privativamente, ao Procurador da Fazenda Nacional, a interposição de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais quando a decisão de qualquer das Câmaras não for unânime, quando for contrária à lei ou à evidência de prova, o qual deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova.

O recurso especial também é facultado ao contribuinte quando a decisão der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual deverá demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia autenticada do inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia da publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida.

A petição do recurso especial deverá ser dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da ciência da decisão, o qual, em despacho fundamentado, admitirá ou, não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negará seguimento.

Uma vez negado seguimento ao recurso especial, cabe agravo em petição dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias, contados da ciência do despacho que lhe negou seguimento.

#### 4.20 O Julgamento na Câmara Superior de Recursos Fiscais

Os conselheiros da Câmara Superior de Recursos Fiscais estão impedidos de participar do julgamento dos recursos em que tenham sido autuantes nos processos, praticado ato decisório na 1ª instância, interesse econômico ou financeiro, direto e indireto, e cônjuge

ou parentes, consangüíneos ou afins, até terceiro grau, interessados no litígio (art. 13 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 55, de 16 de março de 1998).

O impedimento ou a suspeição deve ser declarado de ofício pelo próprio conselheiro ou suscitado por qualquer interessado, cabendo ao argüido, neste caso, pronunciar-se oralmente sobre a alegação, que, caso não reconhecer, será submetido à deliberação da Câmara.

Serão dadas vista dos autos ao Procurador da Fazenda Nacional pelo prazo de quinze dias, dentro do qual poderá requerer diligências que entender necessárias a completa instrução, juntar memorial aos autos e oferecê-los aos Conselheiros.

As sessões de julgamento constarão de pauta em que é indicado o dia, hora e local de julgamento, o nome do relator, os números do processo e do recurso, o nome da recorrente e da recorrida. A pauta deve ser publicada no Diário Oficial da União com oito dias de antecedência, no mínimo.

## CAPITULO 5 A NORMA GERAL ANTI-ELISIVA

Grandes e estruturais transformações no meio empresarial têm ocorrido nos últimos anos, as quais refletem inevitavelmente no campo jurídico, especialmente na seara tributária. A globalização trouxe como consequência o aumento da concorrência, razão pela qual as companhias têm buscado incessantemente a redução de custos para manutenção da competitividade e maximização dos lucros.

É sob essa ótica que se desenvolveu, especialmente nos últimos anos, a figura do planejamento tributário, em escala nacional e internacional, como será visto.

Acentuaram-se, destarte, as discussões sobre a licitude das fórmulas para economia de tributos adotadas pelas empresas e também por pessoas físicas. Vários países, dentre os quais o Brasil, têm buscado diminuir as possibilidades de elisão fiscal, territorial e internacional, editando normas que proibam ou dificultem a economia de tributos.

O projeto de lei originado das autoridades da Secretaria da Receita Federal consubstanciou a norma geral antielisão, instrumento de que necessitava o fisco para coibir a prática da elisão fiscal e, assim, aumentar a arrecadação. É o está descrito no Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação:

Art. 116

(...)

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

Esse parágrafo não cuida de uma regra específica de interpretação, mas de procedimentos a serem observados pelos agentes fiscais competentes (norma técnica segundo

a nossa tipologia). Quis então o legislador realçá-la, ao tempo em que delegou à lei a função de organizar os procedimentos de desconsideração dos atos e negócios dissimulados.

Nessa perspectiva buscar-se-á analisar, sob as luzes do ordenamento jurídico brasileiro, os limites que a lei põe ao planejamento tributário ou à elisão fiscal. Far-se-á uma breve análise dos conceitos ligados a esse instituto.

### 5.1 Conceitos de Elisão e Evasão Fiscal

Há divergência na doutrina quanto às definições de elisão e evasão fiscal, como fazem Hugo de Brito Machado, Cláudio Borba, etc. Autores renomados reconhecem a ambigüidade das expressões mencionadas. Hugo de Brito Machado pugna pela utilização do termo evasão para designar o comportamento lícito do contribuinte, ao passo que elisão denotaria o emprego de meios ilegítimos para se furtar ao pagamento de tributos. Por sua vez Tôres (2001, p. 37) ressalta a impropriedade do termo elisão, propondo nova figura classificatória, denominada "elusão":

É imperioso registrar, contudo, que o termo "elisão" não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor lingüístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo "elusão". "Elisão", do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. "Eludir", do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.

Afora algumas divergências existem contornos básicos que diferenciam elisão de evasão. Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar. Já

evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos. Infere-se, portanto, que a doutrina clássica reconhece a existência de dois critérios para diferenciação dos institutos, quais sejam, o cronológico e a licitude dos meios empregados.

Com base no critério cronológico a elisão ocorre sempre antes da realização in concreto da hipótese de incidência tributária. Por sua vez a prática da evasão se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador, ou após esta. Entretanto, há hipóteses nas quais a evasão fiscal antecede a efetiva incidência da norma tributária. O caso clássico do comerciante que emite notas fiscais adulteradas e somente após promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento é típico exemplo das falhas existentes ao empregar-se somente o critério temporal para diferenciação dos institutos. Ciente disso, a doutrina tradicional considera, além do aspecto cronológico, o da legitimidade dos meios utilizados para correta caracterização da elisão ou evasão fiscal, como se verá a seguir.

A licitude dos meios utilizados, consoante mencionado, juntamente ao aspecto temporal, é analisada a concordância ou não dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente. Na elisão fiscal são utilizados meios sempre "lícitos", ao passo que na evasão empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação.

Denota-se do exposto que é a partir da junção de ambos os critérios (cronológico e licitude dos meios) que será, efetivamente, realizada a distinção entre os atos que correspondem à elisão fiscal e aqueles que traduzem uma prática ilícita (evasão fiscal).

A evasão fiscal é caracterizada pelas práticas de sonegação, fraude e simulação. A sonegação caracteriza pela ocultação (de rendimentos na declaração de imposto de renda) que leva ao pagamento de tributo a menor. A fraude, do latim *fraudis* (má-fé, engano), corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o

contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei. Por fim, a simulação significa um disfarce da realidade, podendo ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes).

Caso típico de dissimulação é o da compra e venda de imóvel ocultada pela celebração de um contrato de sociedade. Nesse caso, o objetivo das partes é lesar o Fisco, uma vez que a dissolução societária – na qual aquele que entrou com o dinheiro sai com o imóvel e vice-versa – não é tributada pelo ITBI, à luz da imunidade prevista no art. 156, §2º, I da Constituição da República de 1988. Nessa hipótese, o negócio aparente é a formação de uma sociedade, ao passo que a verdadeira intenção das partes é transferir a propriedade do imóvel sem pagamento do imposto devido. Há, destarte, clara divergência entre a *intentio facti* (compra e venda do imóvel) e a *intentio juris* (celebração de contrato de sociedade temporário para evitar a incidência do imposto), típica da dissimulação.

Para Carrazza (2001, p. 284), a evasão fiscal trata-se de meio ilícito utilizado pelo indivíduo que pretende evitar ou diminuir a carga tributária, por conduta omissiva ou comissiva não permitida por lei. Em seu entendimento, evasão fiscal e elisão fiscal são distintos institutos, dizendo: “A elisão fiscal não se confunde com a evasão fiscal, meio ilícito de evitar-se ou diminuir-se a carga tributária (p. ex., declaração falsa de rendimentos, para não pagar o imposto específico)”

Nessa linha de raciocínio, Carraza (2001, p. 285) define a elisão fiscal como:

um direito subjetivo das pessoas, físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, para adotarem práticas, omissivas ou comissivas lícitas, pelas quais se “consegue evitar a prática do fato impositivo tributário deixando de praticar o fato jurídico que a lei considerou necessário e suficiente ao nascimento do tributo (hipótese de incidência tributária) ou praticando outro a que a mesma lei não atribui conseqüências fiscais ou lhe atribui conseqüências menos gravosas.

A elisão assumi duas formas a saber: a induzida pela lei e a oriunda de lacunas na lei. No caso da primeira o próprio ordenamento jurídico contém disposições no sentido de reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em prol do interesse nacional ou regional. São os casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas (v.g., Zona Franca de Manaus). Já a elisão por lacuna na lei é a típica elisão fiscal, que encontra forte resistência do Fisco e de certas correntes doutrinárias.

## 5.2 A consonância da Elisão Fiscal com as Teorias e os Princípios Constitucionais

A influência da interpretação econômica de Enno Becker faz-se visível no direito anglo-saxão, no qual prevalece o denominado teste da finalidade negocial (*business purpose test*). Os adeptos do *business purpose test* não aceitam a prática de atos com o fim único de economizar tributos. Deve haver uma finalidade negocial além da mera elisão fiscal para que determinada conduta seja tida como lícita.

O teste da finalidade negocial é utilizado em certos países como uma arma contra esquemas de elisão fiscal. Esquemas artificiais que criam circunstâncias nas quais nenhum ou um mínimo de tributos será devido poderão ser desconsiderados caso não sirvam a uma finalidade negocial.

As teorias da interpretação econômica e *business purpose test*, em que pese não serem aceitas pela maioria da doutrina nacional, encontraram adeptos de peso entre nossos juristas, tais como Amílcar de Araújo Falcão e Ruy Barbosa Nogueira, dentre outros. Em nome da igualdade da tributação, consubstanciada nos princípios constitucionais da isonomia (art. 5º, caput da CF/88) e capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF/88), pugnam os

defensores da interpretação econômica pela ilicitude dos negócios jurídicos indiretos. Segundo eles, a segurança jurídica em matéria tributária, que se revela especialmente protegida face aos princípios constitucionais da legalidade (art. 5, II; art. 150, I da CF/88) e especificidade conceitual fechada, não seria afetada pela consideração econômica da lei tributária.

### 5.3 Interpretação da norma antielisão inserida no Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional

Várias são as manifestações doutrinárias a respeito dos conceitos relacionados ao regime jurídico do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional. A principal dúvida da doutrina é em saber se se trata de norma antielisiva ou norma antievasiva.

As normas tributárias atribuem conseqüências fiscais obrigatórias à prática de certos atos ou negócios jurídicos, proibem condutas sonegatórias, impõem o dever de manter escrituração fiscal, suportar a fiscalização, bem como outras responsabilidades fiscal-tributárias.

Em razão da dificuldade em atingir os procedimentos de planejamento tributário por meio do conceito de simulação previsto no antigo Código Civil, bem como consciente da falta de sustentação, tanto no julgamento pelo Judiciário, quanto pela própria administração pública, da aplicabilidade das teorias do abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei e outras nos capítulos anteriores comentadas, o governo brasileiro, seguindo exemplos de países acima comentados, editou a supramencionada norma destinada especificamente para combater a elisão fiscal.

A elisão tributária é caracterizada pela utilização de formas jurídicas de direito privado consideradas normais, mas que gerassem uma economia tributária, ou formas jurídicas que, embora consideradas anormais, tivessem como escopo unicamente a produção de efeitos não tributários, ainda que a economia tributária fosse uma de suas conseqüências.

A questão para a qual propõe-se uma reflexão é a de se, de fato, as tais normas antielisiva não são recursos postos pela própria Legalidade para que se possa fazer justiça fiscal.

Assim, embora sem poder ser posta de lado, a idéia de segurança perde parcela de sua força (ou melhor, sua exclusividade) no entrelaçamento de princípios basilares do Estado Democrático de Direito. O individualismo liberal, com suas exigências quase exclusivas e intransponíveis de segurança, cede em sua pujança, por exigências postas pelo ideal de justiça social.

Dessa forma, no aspecto formal, o texto complementar amplia as prerrogativas de autotutela da Administração Tributária, pois à competência fiscalizatória e declaratória adicionada competência para desconsiderar atos e negócios praticados pelo contribuinte, o que implica utilização de um novo sistema de presunções aliado à criação de uma ficção legal.

A questão crucial da discussão envolvendo o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional consiste exatamente no fato de definir se essa norma representa uma norma antielisiva ou foi criada somente para autorizar as autoridades fiscais a procederem à desconsideração de negócios jurídicos simulados e assim tributá-los. Essa questão se dá em razão do termo “dissimular”, pois leva ao entendimento de que somente pode ser dissimulado o fato já acontecido. Mas a segunda parte do Parágrafo Único do art.116 do CTN faz menção também aos elementos constitutivos da

obrigação tributária, ou seja, são fatos que antecede o fato gerador da obrigação tributária.

#### 5.4 A necessidade de proceduralização por meio de Lei Ordinária

Ocorrido o fato gerador, entretanto, a exigibilidade do crédito tributário pela Administração Fiscal, em situações de fraude à lei lato sensu, depende de prova da “intenção elisiva” do contribuinte. A ocorrência do fato gerador, por certo, não depende da intenção do contribuinte, mas a exigibilidade do crédito tributário, por questões de segurança jurídica, exige a prova, a ser produzida pelo Fisco, da intenção.

Essa pesquisa e prova da intenção, que não é exigida, técnica e doutrinariamente, para a caracterização da fraude à lei, se faz necessária porque a norma antielisão restringiu as hipóteses de desconsideração pelo Fisco aos casos onde o contribuinte tenha, comprovadamente, intenção elisiva. Essa vinculação da Administração Fiscal vem determinada no próprio Parágrafo Único do art. 116 do CTN, que determina que são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que tenham por finalidade dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, que “visem” a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Afinal, o fato gerador ocorre e a Administração Fiscal pode fazer cair o véu que o manejo das formas, pelo contribuinte, tenta colocar por sobre o crédito tributário. A Administração pode fazer cair a “máscara” que tenta ocultar a ocorrência do fato gerador e o nascimento do crédito tributário, mas para tanto deve demonstrar a fraude à lei e a intenção elisiva.

Nesse quadro, ao Fisco não foi atribuído poder “arbitrário” algum; muito menos, sinceramente, acredita-se que as provas exigidas possam ser facilmente coletadas. O que ocorre, porém, é que se torna necessário introduzir um procedimento em consonância com as exigências de segurança jurídica do direito tributário. O desequilíbrio entre os vetores constitucionais, que antes era notório, não pode ser novamente afetado para o outro pólo.

Portanto, um sistema eficaz de administração pública requer um equilíbrio razoável e prudente entre autoridade e liberdade. Esse equilíbrio entre autoridade e liberdade deve se fazer presente na disciplina do procedimento de desconsideração da elisão fiscal atentatória. O Fisco deve ter de coletar elementos de prova e demonstrar a intenção elisiva. Por outro lado, o procedimento que reclama a norma antielisão não pode determinar que a própria autoridade fiscal decida se houve ou não elisão atentatória. Ainda, o contribuinte que não concordar com a desconsideração não pode ficar sujeito a multas.

Para que o direito tributário continue bem equilibrado entre as balizas da Justiça e da Segurança, sem avançar por sobre as fronteiras de uma ou de outra, é necessário estabelecer-se um procedimento que assegure uma aplicação estável, justa, isonômica e previsível da lei impositiva, que permita a participação do administrado, a imparcialidade, o contraditório e a ampla defesa.

É fundamental adequar-se o sistema impositivo às novas exigências do Estado Democrático de Direito, despregando-o das amarras herdadas dos modelos liberais, afastando-o, porém, de espasmos autoritários. Para cumprir essa exigência constitucional, ou seja, a concepção de um ordenamento jurídico tributário adequado e equilibrado, é necessário que essa procedimentalização seja estabelecida por meio de lei ordinária de cada unidade da Federação, União, Estados-Membros, Distrito Federal e Município segundo o artigo 24 da Constituição Federal de 1988.

## CONCLUSÃO

Conforme ficou esclarecido nos estudos realizados, concluiu-se que mesmo antes do advento da figura do Estado, a raça humana, por sua natureza sociável, já havia instituído a figura do poder constituído para administrar a sociedade. Para a manutenção desse poder surgiu a necessidade de que todos compartilhassem, voluntária ou compulsoriamente, seja por meio de pagamentos remuneratórios em espécie ou de parte do que produziam, seja por meio de trabalho. Com a resistência, por parte da sociedade, ao pagamento dos tributos tornou-se necessário a intervenção estatal na atividade econômica e social da sociedade.

Para fundamentar a intervenção do Estado na sociedade surgiram, a partir do século XVIII, os estudiosos com suas teorias e princípios, como Adam Smith, Thomas Hobbes e John Locke. Essas teorias sempre tentaram se adequar às mudanças econômicas e políticas pelas quais passaram a sociedade. A análise histórica e do direito comparado serve de embasamento para compreensão da atual sistemática normativa brasileira voltada para a norma antielisiva.

Verificou-se que os princípios constitucionais consagrados pelo ordenamento jurídico brasileiro representam, por um lado, balizas limitadoras e reguladoras da intervenção estatal nas atividades econômicas e tributárias do cidadão e, por outro, o dever jurídico de todos contribuírem para com as despesas da máquina estatal. Esses princípios, como o da legalidade, tipicidade cerrada, isonomia, capacidade contributiva, possuem estreita relação com a questão da norma antielisiva produzida pela administração pública, sobretudo, depois da introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Conforme exposto no desenvolvimento do trabalho, o parágrafo único do art. 116 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, é norma geral, lei complementar aplicável no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, encontrando respaldo nos artigos 1º, 2º, 3º, 5º, caput e inciso II, 145, § 1º e 174, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Esta norma geral antielisiva permite evitar, ou pelo menos minorar, os efeitos do planejamento tributário das empresas com suas tentativas de elisão que levam à redução da contribuição, justamente para aqueles que têm maior capacidade contributiva.

A norma do parágrafo único do art. 116 do CTN não é, contudo, auto-aplicável. De fato, o Código Tributário é lei sobre como fazer leis. O CTN, sendo lei complementar, orienta as diversas esferas legislativas (federal, estadual e municipal) na elaboração de normas tributárias.

Para que possa surtir efeitos no mundo jurídico, deverá ser editada lei ordinária pela União e por cada uma das Unidades da Federação, a qual estabelecerá os relativos procedimentos, a que a Administração Pública se pautará, e a que o sujeito passivo deve obediência.

Em síntese, é necessário adequar o modelo tributário brasileiro, impregnado, ainda, por fortes influências positivistas, à nova dinâmica e necessidades do mundo moderno. É fundamental adequar-se o sistema impositivo às novas exigências do Estado Democrático de Direito, despregando-o das amarras herdadas dos modelos liberais. É uma exigência constitucional a concepção de um ordenamento jurídico tributário adequado aos equilibrados objetivos da Constituição Brasileira.

Existem dois possíveis regimes de norma antielisão. O primeiro é baseado tão só numa norma antielisiva geral prevista no Código Tributário Nacional. O segundo, mais adequado ao nosso sistema tributário, adota a norma antielisiva geral prevista no Código

Tributário e deixa ao legislador ordinário, de cada ente da federação, elaborar a norma antielisiva específica contendo as situações elisivas a que se busca tributar.

As principais conclusões que se pode tirar desse trabalho monográfico a respeito da norma antielisiva são: ela não está eivada de qualquer tipo de inconstitucionalidade, pois tratou apenas de normas gerais em matéria de legislação tributária conforme preceitua o art. 146, III da Constituição; enquanto os entes políticos (União, Estados e Municípios) não criarem as leis ordinárias sobre os procedimentos a serem observados esta norma não pode ser aplicada, uma vez que ela foi dirigida ao legislador e não aos agentes fiscais; as leis ordinárias devem trazer em seu bojo, além dos procedimentos, as normas antielisivas específicas, pois só assim trará mais segurança jurídica a relação Estado/contribuinte; os procedimentos criados por lei ordinária devem assegurar aos contribuintes o contraditório e a ampla defesa, conforme estabelece o art. 5º, LV da Carta Magna, sob pena de ser declarada inconstitucional.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do (Coord.). *Planejamento Tributário & A Norma Geral Antielisão*. Curitiba, Juruá Editora, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed., São Paulo, Saraiva, 1972.

BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2007.

CARDOSO, Lais Vieira. *As doutrinas de prevalência da substância sobre a forma diante do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 62, fev. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3684>>. Acesso em: 23 abril 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Leis complementares 104 e 105/2001. Dias angustiantes permeiam a tributação no Brasil. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2227>>. Acesso em: 10 abril 2007.

\_\_\_\_\_. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro, Forense, 2006.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *A Norma Anti-elisão e seus Efeitos – Artigo 116, Parágrafo Único do CTN*. Edição Eletrônica. V. 11. Rio de Janeiro: Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, julho/agosto, 2001.

GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 10, ed. Ver. E atual. – São Paulo. Saraiva, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo, Saraiva, 1998.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Elisão e Simulação Fiscal*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 66, pp.88/94. São Paulo, Dialética, Março – 2001.

HADDAD NETO, Nicolau A. *Norma anti-elisiva e a Lei Complementar nº 104/2001*. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2287>>. Acesso em: 15 abril 2007.

HUGO, Maicon Guedes. *Norma geral antielisiva e sua regulamentação*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1208, 22 out. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9071>>. Acesso em: 29 abril 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo, Malheiros, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *A norma antielisão e outras alterações no CTN*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 53, jan. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2558>>. Acesso em: 18 abril 2007.

MALKOWSKI, Almir. *Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal*. Leme-SP, Editora de Direito, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. *A Inconstitucionalidade da Norma Anti-elisão*. Edição Eletrônica. V. 20. Rio de Janeiro: Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, janeiro/fevereiro, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e MENEZES, Paulo Lucena de. *Elisão Fiscal*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº. 63, São Paulo, Dialética, Dezembro – 2000.

MENDONÇA, Oscar. *Da lei contra elisão fiscal*. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 49, fev. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1355>>. Acesso em: 10 abril 2007.

MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. V. II. 3. ed. rev., atual. e ampl. Até 1994. Rio de Janeiro, Forense, 1994.

PERIN, Carlos Alexandre. *Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 64, abr. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3943>>. Acesso em: 28 abril 2007.

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS Nº 5. *Planejamento e Exigências Tributárias*. Porto Alegre, Ed. Síntese, jan/fev., 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

TEIXERA, Alexandre Alkmim. *Norma de Tributação e Norma Anti-elisão*. Edição Eletrônica. V. 12. Rio de Janeiro: Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, setembro/outubro, 2001.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

ULHOA, Daniel da Silva. *A norma geral antielisão. Parágrafo único do artigo 116 do CTN. Breves considerações*. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 436, 16 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5692>>. Acesso em: 28 abril 2007.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo, Dialética, 2001.