

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey. 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro (Org.) I CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. *Temas de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey. 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética. 1997.

MARTINS, Ives Gandra. *Questões atuais de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey. 1998.

REZENDE, Condorcet (Org.) Semana de estudos tributários. *In: Estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar. 1999.

OS LIMITES JURÍDICOS DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Renata Martins Gomes

Sumário

1. A diferença entre elisão e evasão fiscal e os limites legais que separam as duas figuras jurídicas. 2. Origem e aspectos da interpretação econômica. 3. A interpretação econômica e sua acolhida pelo Direito Tributário Brasileiro. 4. Aspectos jurídicos da Lei Complementar n.104/2001 5. Referências bibliográficas.

1 A DIFERENÇA ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL E OS LIMITES LEGAIS QUE SEPARAM AS DUAS FIGURAS JURÍDICAS

A crescente regulamentação da sociedade, em face da incessante engenharia do Estado no espectro social, tornou o campo de atuação do indivíduo cada vez mais restrito e limitado, transformando o homem em prisioneiro de uma ordem legal, que não auxilia a criar, e à qual se subordina por interesses tidos por superiores, mesmo nos autênticos regimes democráticos.

O homem do século XX é um prisioneiro da regulamentação crescente, e sua liberdade de agir é mera ficção, posto que só a poderá exercer, no cipoal legislativo que controla sua vida, desde que de acordo com padrões permitidos pelo ordenamento jurídico nacional ao qual está subordinado. Daí decorre a

elevada ingerência do Estado, que leva ao surgimento, em escala maior, das denominadas normas de rejeição social, como entendia Cóssio, ou seja, daquelas normas que só são passíveis de cumprimento pelo receio das sanções.¹

Com efeito, a crescente interferência do Estado na liberdade dos cidadãos e a camisa-de-força, cada vez mais complexa, que lhes impõe, vai, todavia, levando-o a criar campo próprio de atuação por normas de rejeição social, aquelas que o indivíduo aceita (por não ter outra alternativa), e que só cumpre em face da existência de uma sanção à desobediência.

O crescimento do Estado e daqueles que o representam, por meio da governabilidade do poder, faz da imposição tributária nítida norma de rejeição social, pois busca o Estado retirar do contribuinte aquilo que ganhou, para suportar suas necessidades tidas por públicas, apesar de, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, os interesses da comunidade e os interesses exclusivos dos detentores do Poder-se encontrarem em pólos extremos.

Assim, por saber que sempre paga mais do que deveria pagar, a fim de prover aquilo que a comunidade necessita por intermédio do Estado, e aquilo que os governantes almejam com o único intuito de se manterem no governo,

1 “Nas normas de aceitação social, como queria Cóssio, as normas de comportamento são primárias, visto que aquelas de caráter sancionatório só seriam aplicáveis a casos patológicos, isto é, aos descumprimentos produzidos por pessoas descompassadas da sociedade. (MARTINS, Ines Gandra da Silva. *Elisão e evasão fiscal*).

As normas de aceitação social quase sempre têm seu ancoradouro nas normas de direito natural, que, por sua inerência à natureza humana, prescindem de criação legislativa. Esta, quando surge, surge apenas para reconhecer-las, como é o caso do direito à vida, que o Estado pode reconhecer, mas não criar.

[...]

Nas normas de rejeição social, a norma sancionatória é necessariamente primária, pois representa a própria razão de eficácia da norma de comportamento. Por isso, neste particular – e só nele – a teoria Kelseniana de normas primárias e secundárias é correta.

Ao contrário das normas de aceitação social, que ao Estado cabe apenas reconhecer, nas normas de rejeição social o Estado as cria, sendo regras que nitidamente refogem ao direito natural, completando a vida organizada em sociedade, ao lado daquelas próprias e exclusivamente nascidas no direito natural” (*Elisão e evasão fiscal*).

independentemente dos interesses comunitários, é que o indivíduo é levado ao cumprimento das obrigações tributárias, em face do temor de uma sanção que lhe pode ser mais onerosa que o próprio tributo.

A carga tributária nacional exigida pelo Estado, distante do que pretendem muitos doutrinados modernos, não é de maneira alguma indevida, mas é desmedida para que se atenda, simultaneamente, aos interesses da comunidade e aos exclusivos interesses dos detentores do Poder, sendo, conseqüentemente, inadequada por onerar demasiadamente determinados setores da sociedade, em uma balança desequilibrada de pesos e medidas.

Sob essa realidade se assenta a tendência do pagador de tributos de fugir das leis impositivas, porque as sabe estruturalmente onerosas em sua dimensão atual. E os fenômenos da elisão fiscal e da evasão fiscal vêm à baila, na perspectiva de buscar meios para reduzir o tamanho crescente da desmesurada carga tributária.

Antes de tecermos considerações sobre os fenômenos jurídicos da elisão e da evasão fiscal, é mister proceder a uma distinção conceitual dos respectivos termos, tendo em vista a notória confusão a respeito do tema, levando a posicionamentos equivocados que geram desdobramentos preocupantes.

A distinção básica entre elisão e evasão reside na natureza dos meios empregados para fugir ao peso da carga tributária no Estado Moderno, sendo tais meios legais ou ilegais, no que se conforma a elisão ou a evasão fiscal respectivamente.

Com efeito, a evasão fiscal significa procedimentos adotados pelo contribuinte para eximir-se do pagamento do tributo por meio da prática de atos dolosos, como a fraude, a simulação e o conluio, todos eles tipificados como atos ilícitos contrários ao Direito. Destarte, a figura da evasão fiscal origina-se da intenção premeditada do contribuinte de romper com a norma tributária, a fim de eliminar ou reduzir o pagamento do tributo. Tais medidas se perfazem por meio de atos omissivos (sonegação fiscal), ou comissivos (falsificação de documentos, notas fiscais, de valores, negócios, etc).

Quanto à elisão, ou também chamada “economia fiscal”, é o procedimento adotado pelo agente para evitar ou retardar a ocorrência do fato gerador do

tributo, por meio de fórmulas jurídicas lícitas que tornam menos onerosa a incidência da carga tributária, sem adentrar, contudo, no campo das condutas proibitivas previstas pelo Direito pátrio. Vale dizer, são atos ou negócios jurídicos extratípicos, isto é, não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos típicos, sem, no entanto, produzirem as respectivas consequências tributárias. Assim é que o contribuinte, por um bem elaborado planejamento tributário, se vale das lacunas deixadas pelo legislador fiscal para arquitetar vias permissivas de condutas jurídicas, no intuito de encontrar saídas menos onerosas para o seu negócio, minimizando seus gastos e maximizando seus lucros, como rege o princípio da livre concorrência e do livre mercado. A elisão fiscal, portanto, encontra-se embasada em dispositivo legal autorizador da conduta praticada, ou justamente em razão da ausência de mandamento legal que impeça a postura fiscal assumida.

Afinal, tudo pode o pagador de tributos que não esteja em lei, nada pode contra o que na lei estiver.

Desta feita, de acordo com as incontáveis condutas elisivas de que se pode valer o agente, citamos a título de exemplo, as seguintes situações:

1. O contribuinte que em vez de prestar serviços exclusivos a uma empresa prefere ligar-se a ela por vínculo empregatício, evitando a incidência de ISS.
2. O contribuinte que, para se furtar à incidência do ITBI, lavra escritura de compromisso quitado relativo à aquisição de imóvel e difere o recolhimento do imposto para o momento da lavratura da escritura definitiva.
3. Da mesma forma, o contribuinte, para reduzir o *quantum* do ICMS, celebra contrato de arrendamento mercantil de veículo, em vez de realizar uma compra e venda.

Estas são algumas das situações, dentre milhares, em que o agente realiza negócio jurídico indireto como meio de esquivar-se da incidência da norma tributária e das consequências jurídicas advindas.

Do ponto de vista estritamente jurídico, tais hipóteses não entram em choque com as condutas proibidas pela ordem vigente, uma vez que, diferentemente

te da evasão fiscal, a elisão tributária se dá antes mesmo da exteriorização do fato jurígeno do tributo, isto é, enquanto os casos de evasão fiscal ocorrem após ou no momento em que o fato gerador se realiza, na elisão fiscal os atos praticados pelo agente antecedem ou mesmo obstam a incidência da norma tributária que gera o tributo a ser pago.

Logo, na elisão fiscal o afastamento da imposição tributária se faz pela utilização de modelos de atos jurídicos de direito privado, que não se encontram tipificados no sistema normativo tributário ou, se contemplados, envolvem consequências menos onerosas, não obstante os efeitos produzidos por tais atos sejam equivalentes aos dos modelos ou tipos de atos jurídicos tipificados na norma tributária obrigacional.

Dessa forma, na elisão fiscal o agente procura, dentro da lei, por meios para que se reduza a carga tributária, posto que, além de configurar procedimento absolutamente legal, é, simultaneamente, medida de justiça, visto que busca, o contribuinte, reduzir o peso da carga desmedida de tributos, tentando minimizar a injustiça intrínseca que o excesso termina por causar.

Com efeito, a figura do planejamento tributário é incensurável pelo ordenamento pátrio, tendo em vista a licitude das técnicas jurídicas adotadas pelo agente, não acontecendo o mesmo com a evasão fiscal, em que o afastamento da imposição do tributo se obtém pela ruptura da norma legal.

2 ORIGEM E ASPECTOS DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Um dos temas que desperta maior interesse no estudo do Direito Tributário é o da interpretação e integração da legislação tributária, por envolver questões de consequências relevantes no que tange à exigência de tributos sem lei que os estabeleça, tendo em vista as peculiaridades dos fatos subjacentes.

Em nosso sistema tributário dois tipos clássicos de modos de interpretação das normas fiscais podem ser extraídos, quais sejam: a teoria da interpretação meramente civilista e a teoria da interpretação econômica dos fatos gerados.

De acordo com a teoria da interpretação civilista, os atos produzirão efeitos dentro dos estritos limites regulamentados pela legislação em direito privado, isto é, sendo o direito tributário um direito de superposição, ele não se preocupa em regular exaustivamente todas as relações jurídicas, utilizando conceitos já predeterminados por outras áreas do conhecimento, seja pelo direito civil, seja pelo comercial seja pelo trabalhista.

A reação à interpretação da teoria civilista ocorreu na Alemanha por meio da criação da chamada “Interpretação Econômica”, cujo precursor, Enno Becker, calcado nos ensinamentos de Ihering, se opôs a uma ciência de conceitos, desvinculada da finalidade e da significação econômica da norma.²

A necessidade de criar uma nova teoria em contraposição à sedimentada teoria civilista foi levada a cabo pelos tributaristas alemães, tendo em vista a criatividade sem limites dos contribuintes germânicos, inventando fórmulas jurídicas mirabolantes para se esquivarem do cumprimento legal de pagar tributos.

Diante disso, advogou-se a tese de que a autoridade poderia desconsiderar a forma jurídica adotada pelo agente, quando manifestamente lesiva aos interesses do fisco, atribuindo efeitos jurídicos próprios àquele determinado ato praticado, para fins de direito tributário. Ou seja, priorizou-se o conteúdo econômico do negócio efetivado em detrimento dos limites jurídicos formais que o caracterizam.

A instigante questão, em termos de interpretação civilista e interpretação econômica, se faz mediante a seguinte indagação: até que ponto poderia o contribuinte abusar de formas de direito privado na concepção de determinados objetivos em geral, quais sejam, reduzir a carga tributária ou efetivamente eliminá-la, e por outro lado, até que ponto a autoridade fiscal poderia desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte e atribuir efeitos próprios a esses mesmos casos, quando fossem considerados lesivos ao fisco?

A resposta encontra-se assentada no cânone constitucional do princípio da legalidade consagrado pelo constituinte originário no art. 150, I, da Consti-

tuição Federal, o qual serve como referência obrigatória para toda e qualquer atividade – legislativa, judiciária e administrativa – que envolva matéria de natureza tributária.

Com efeito, a autoridade fiscal poderá desprezar as variadas formas jurídicas em que o fato se apresenta, atribuindo-lhe efeitos jurídicos diversos, se, e somente se, houver expressa previsão legal que lhe permita tal tipo de distorção dos institutos do direito privado, em prol do resultado econômico produzido pelo ato, não importando, a modalidade de negócio jurídico que lhe está subjacente.

E não poderia ser diferente. Caso se atribuísse à autoridade fiscal liberdade de interpretar economicamente a prática de um ato, independentemente de previsão legal, estar-se-ia instituindo uma situação de verdadeiro terror fiscal, na qual a instituição e exigência de tributos ficariam ao alvedrio do administrador, que decidiria, arbitrariamente, qual a espécie tributária a ser aplicada em cada caso concreto, afrontados com violência os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade estrita. Portanto, a prática da interpretação econômica é facultada somente ao legislador para, nos casos em que ocorrer previsível abuso de formas, atribuir efeitos jurídicos tributários, enquanto que a autoridade fiscal limitar-se-á na aplicação ou não do preceito legal previamente gizado pelo feitor da lei.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho, professor da Universidade Federal de Minas Gerais, em estudo sobre o tema em epígrafe, discorre:

“Ocorre que em Direito Tributário tão marcado pelo princípio da legalidade, não deve o intérprete aplicador, mesmo diante de casos de elisão, superpor-se à lei. A função de reprimir a evasão em razão das lacunas é do legislador, nunca do administrador. Dar razão ao Fisco-Administração no particular é cometer-lhe a função de a todos controlar, sem apego, a fórmulas do tráfico jurídico, estruturadas para dar certeza e segurança aos cidadãos.”³

2 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal, e tipo*.

3 NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Interpretação econômica em direito tributário – Prevalência do conteúdo sobre a forma – Impossibilidade no direito brasileiro – Princípio da legalidade. Revista de Direito Tributário. v. 55, p. 181.*

Sendo assim, o princípio da estrita legalidade irá prevalecer sobre quaisquer circunstâncias, ainda que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária restem um pouco enfraquecidos, conforme expõe com enorme clareza o catedrático português Alberto Xavier, *in verbis*:

“O princípio da legalidade não esgota sua eficácia num comando ao legislador que o obriga a criar os tributos com actos dotados de força de lei, e segundo certas interpretações, através da utilização exclusiva de conceitos determinados, impõe directamente ao órgão da aplicação do direito um conjunto de proibições, que se cifram na proibição do recurso ao direito consuetudinário, na exclusão da discricionariedade administrativa e no repúdio da analogia.

Quer isto dizer que os tipos tributários não representam uma simples *ratio cognoscendi* da capacidade contributiva, formulando conceitos que seriam meras concretizações ou presunções de um tipo ‘real’ mais amplo. Eles são, na verdade, a própria *ratio essendi* do tributo, exprimindo uma valoração e uma descrição definitiva e completa da realidade a tributar. Por isso, é nos seus limites e apenas nos seus precisos limites – tais como resulta da correcta interpretação – que se devem subsumir os factos da vida submetidos a tributo. E assim, se o negócio indirecto exorbita a descrição legal, as conseqüências fiscais que a lei prende àquele não lhe serão aplicáveis.”⁴

Daí que sobrepor os princípios da capacidade contributiva e igualdade tributária ao da estrita legalidade e tipicidade cerrada, para assim justificar a teoria da interpretação econômica, seria optar pela troca de um sistema tributário baseado na segurança jurídica, por outro fincado na insegurança e no arbítrio, princípios incompatíveis com nosso Estado Democrático de Direito.

4 XAVIER, Alberto Pinheiro. *O negócio indirecto em direito fiscal*.

3 A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA E SUA ACOLHIDA PELO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O legislador brasileiro acatou as premissas da teoria da interpretação econômica, porém, com certa parcimônia às possíveis conseqüências extraídas do art. 109 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece: “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.”

Da leitura do dispositivo transcrito nota-se que o legislador recepcionou a teoria da prevalência econômica consagrada pelo Código Alemão, permitindo que sejam atribuídos efeitos jurídicos próprios aos fatos interpretados, indo além da exteriorização formal do ato praticado. Todavia, a aplicação da teoria no sistema pátrio não pode ser compreendida com base somente no art. 109 do CTN, senão que interligada ao art. 110, que o complementa:

“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo, e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.”

Se, de um lado, o legislador deu margem para sobrepor o conteúdo econômico do fato em detrimento da forma jurídica, de outro lado colocou importante restrição a este modo de interpretação. Ou seja, o legislador, ao outorgar efeitos jurídicos próprios para fins de direito tributário, não poderá alterar o sistema de repartição de competências previsto na Carta Constitucional, sob pena de incorrer em gravosa inconstitucionalidade.

Nesta via, diante da conjugação dos arts. 109 e 110 do Compêndio Tributário, verifica-se lícita a conduta do ente municipal ao tributar, pela incidência do ITBI, os contratos de promessa de compra e venda, desde que o critério material da hipótese, esteja previamente estabelecido em lei. Isso porque, ao

assim fazer, o legislador municipal não estará usurpando a competência de outro ente da federação, uma vez que a competência constitucional para tributação de bens imóveis é privativa dos municípios.

Em contraposição, caso o legislador mineiro elege-se como fato gerador do ICMS a compra e venda de apartamentos, tal previsão normativa seria inconstitucional, pois o Estado estaria invadindo esfera de competência municipal, já que é o Município o ente competente para tributar transferência de imóveis.

Como se vê, a interpretação econômica há de ser entendida com temperamentos no sistema normativo vigente, seja pelo legislador ao respeitar os limites de competência traçados pela Constituição Federal, seja pelo administrador ao observar os estritos preceitos normativos consubstanciados na lei, restrições estas que impedem exageros e abusos por partes dos agentes públicos.

Em atenção, portanto, ao princípio da legalidade, as hipóteses que guardam a possibilidade de alterar categorias de direito privado de que se serve o ordenamento deverão estar expressamente regulamentadas em lei, não se admitindo o comportamento arbitrário da autoridade fiscal ao desconsiderar, por simples ato administrativo, as formas jurídicas implementadas pelo agente. Há de existir uma permissão legal, pois ao administrador só é permitido fazer aquilo que a lei autoriza, não lhe sendo lícito distinguir onde o legislador não distinguiu.

4 ASPECTOS JURÍDICOS DA LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001

Nesse clima de tensão social, de um lado está a figura do contribuinte, defendendo a liberdade de planejar e se auto-organizar empresarialmente, buscando encontrar artifícios jurídicos para se opor licitamente às imposições do Fisco; de lado diametralmente oposto se coloca o poder heterônomo do Fisco que, consciente da existência de práticas elisivas atentatórias à política fiscal, vai buscar teorias e mecanismos cada vez mais sofisticados no combate às práticas

consideradas abusivas e violadoras dos princípios da capacidade contributiva e igualdade tributária.

Dentro desta perspectiva fiscal de minimizar os efeitos lesivos do planejamento tributário, o Poder tributante reforçou a teoria da interpretação econômica por meio de uma política legislativa de sucessivas alterações nas normas fiscais, culminando na promulgação da Lei Complementar n. 104, de 2001, que introduziu o parágrafo único ao art. 116 do CTN, que preconiza:

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

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

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.”

Da leitura do dispositivo transcrito exsurtem duas vertentes de interpretação: a primeira defende a tese de que o parágrafo único refere-se, exclusivamente, à figura da simulação, considerada na teoria geral do Direito como um dos vícios que afetam o elemento vontade dos atos ou negócios jurídicos, a par do erro, do dolo, da coação e da reserva mental, criando assim uma norma geral “anti-simulação”. A segunda interpreta o parágrafo único do art. 116 como uma pretensão do Fisco de reforçar a figura da interpretação econômica, até então permitida apenas para o legislador, e torná-la prerrogativa da autoridade fiscal, dando surgimento à criação do que se chamou de norma geral “antielisiva”.

Antes de alcançarmos uma conclusão final sobre o tema, mister se faz tecer considerações básicas a respeito de cada uma dessas vertentes doutrinárias de interpretação.

Entendem os adeptos da primeira corrente que, não obstante a doutrina desde sempre entendesse que um limite à liberdade fiscal fosse a validade dos atos ou negócios jurídicos realizados pelos particulares, com a consequência de que a sua invalidade não poderia causar prejuízo ao Fisco, o fato é que o Código Tributário Nacional não se ocupou expressamente dos efeitos da simulação fiscal, embora a ela aludisse em matéria de revisão do lançamento de ofício (art. 149, VII) e em relação à figura da decadência do lançamento por homologação (art. 150, § 4º).⁵

Com efeito, visando sanar a lacuna deixada pelo legislador, foi promulgada a Lei Complementar n. 104/2001, que inseriu o parágrafo único no texto do art. 116 do CTN, o qual, centrado na noção jurídica de “dissimulação”, atribuiu à autoridade fiscal a possibilidade de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos simulados, desde que o administrador esteja munido de fundamentação probatória suficiente, capaz de demonstrar *juris tantum*, a ilicitude do ato ou do negócio jurídico praticado pelo agente.

In casu, entende-se por simulação a intencional divergência entre a vontade e a declaração do contribuinte, que realiza determinado negócio jurídico no intuito de enganar e prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação tributária. É a chamada “simulação fiscal”.

Por sua vez, a simulação fiscal poderá incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária, uma vez que o parágrafo único do art. 116 do CTN, ao descrever a amplitude do fenômeno em matéria tributária, referiu-se à dissimulação da “ocorrência do fato gerador do tributo” ou “da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, ou seja, o ato simulado pode tanto recair sobre o fato gerador, base de cálculo, interposição fictícias de pessoas ou mesmo em matéria de benefícios fiscais concedidos.⁶

5 XAVIER, Alberto Pinheiro. *Tipicidade da tributação simulação e fraude*. 51.

6 XAVIER, Alberto Pinheiro. *Tipicidade da tributação simulação e norma antielisiva*, p. 58.

Nesse sentido, a expressão *dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária* há de ser compreendida em sentido amplo, de modo a abranger a ocorrência do fenômeno simulatório em qualquer dos elementos da obrigação, alcançando não apenas a sua qualificação jurídica, mas qualquer aspecto relevante da sua identidade.

Dentro dessa perspectiva, surge a indagação que se reveste de maior complexidade no que tange à legitimidade constitucional da declaração unilateral do Fisco ao atestar a ineficácia relativa de ato ou negócio jurídico, independentemente de prévia intervenção do Poder Judiciário: Vale dizer, dentro do princípio da reserva jurisdicional que impera em nosso sistema, seria legítimo admitir que a autoridade fiscal declarasse a validade ou invalidade relativa dos atos jurídicos de natureza privada?

À luz das lições plenas de sabedoria do emérito professor Alberto Xavier. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*⁷, encontramos a resposta:

“Entendemos que sim por três razões fundamentais.

A primeira reside na circunstância de que a nova sistemática não tem o alcance de determinar a invalidade do ato jurídico no que concerne às relações entre particulares, sejam estes os próprios simuladores ou terceiros, mas tão-somente o de proceder a uma declaração de ineficácia relativa perante o Fisco.

[...].

A segunda razão pela qual consideramos constitucionalmente legítima a solução adotada no novo parágrafo único do art. 116 do CTN, reside em que ela é consequência lógica do princípio da verdade material, que por sua vez é corolário do princípio da legalidade.

[...].

7 XAVIER, Alberto Pinheiro. *Tipicidade da tributação simulação e norma antielisiva*, p. 74-75.

A terceira razão pela qual consideramos a sistemática do novo parágrafo único do art. 116 compatível com a Constituição decorre de o princípio da reserva de jurisdição não ser incompatível com a prerrogativa da Administração, comumente denominada de autotutela, privilégio de execução prévia ou presunção de legalidade do ato administrativo.”

O entendimento perfilhado pela primeira corrente posiciona-se favoravelmente à constitucionalidade da aludida norma, uma vez que o Congresso Nacional, ao formular o novo parágrafo, apenas reiterou que a lei tributária não pode ultrapassar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico – o ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena evidência.

Noutra via, uma segunda corrente de doutrinadores interpreta o parágrafo único do artigo como tendo a natureza de uma norma geral antielisiva, disposta a atuar não somente sobre os atos e negócios jurídicos simulados ou dissimulados, mas em relação a todos os atos não tipificados na norma tributária, que, no entanto, produzem efeitos econômicos equivalentes. Entende essa vertente doutrinária que o parágrafo único do art. 116 visa atingir todos os atos ou negócios jurídicos, quando demonstrarem que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação de impostos que seriam devidos em virtude de atos negociais de resultado equivalente, caso em que a tributação recairia sobre tais atos de maneira direta.

Assim, a questão central em que se encontra assentada a norma do parágrafo único não está voltada apenas para os casos em que houver ato negocial simulado, mas para todo e qualquer ato ou negócio jurídico que possua como fim imediato ou mediato escapar da obrigação tributária, total ou parcialmente.

De acordo com esta corrente, não há dúvidas quanto à inconstitucionalidade do referido preceito, que afronta de uma só vez os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, à medida que atribui ao Fisco brasileiro poderes extravagantes de, além da criação dos próprios tipos legais tributários, alargá-los nas situações neles não previstas, com fundamentos em pretenso abuso das formas jurídicas, baseado em psíquicas motivações individuais do administrador.

Nesse contexto, o contribuinte fica relegado a um clima de extrema incerteza, posto que a qualquer momento pode ser surpreendido pela visita da autoridade fiscal, que, com supedâneo no parágrafo único do art. 116, erigirá suspeitas e encontrará razões escusas ou práticas empresariais distorcidas para justificar a desconsideração e a tributação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo agente, tendo como pano de fundo para sua atuação o subjetivismo e o arbítrio que coloca em risco os direitos e as liberdades individuais do cidadão.

5 CONCLUSÃO

A promulgação da Lei Complementar n. 104/2001, que inseriu o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, reforça a teoria da interpretação econômica, já consagrada pelo art. 109 do referido compêndio, em que se prevê a possibilidade de o legislador promover mutações nos modelos normativos privados, para fins de atribuir efeitos tributários aos atos e negócios jurídicos praticados pelos particulares.

Não obstante a legislação vigente contemplar, expressamente, a teoria da interpretação econômica, o legislador, pela inserção do parágrafo único ao art. 116, deu causa a mais uma hipótese legal de desconsideração dos atos jurídicos praticados pelos contribuintes, qual seja, nos casos em que houver a figura típica e ilícita da simulação. Ora, se é esta a verdadeira intenção do novo preceito normativo, ele nada mais fez do que repetir o já estabelecido pelo art. 149 do CTN, que atribui à autoridade administrativa o poder de revisar os lançamentos efetuados, “quando se comprove que o sujeito passivo ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.” Ou seja, a simulação fiscal é reconhecida pela legislação tributária como prática ilícita a ensejar a invalidação relativa, dos atos praticados em divergência com aquilo que foi declarado e a verdadeira intenção do agente, como sói ocorrer nas situações explicitadas pelos arts. 149 e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A controvérsia sobre a constitucionalidade do referido parágrafo está no questionamento que se faz mediante a seguinte indagação: até que ponto o Fisco

irá utilizar a norma do parágrafo único do artigo em comento, para além da figura jurídica da simulação alcançar os efeitos econômicos dos atos e negócios praticados licitamente pelo contribuinte, porém não subsumíveis ao tipo tributário; sob o fundamento de estar autorizado legalmente pela norma do novo dispositivo, argumentando a tese de que se trata de uma norma geral antielisiva?

Caso seja este o entendimento do Fisco, e possivelmente será, tendo em vista o comportamento secular do poder tributante de sobrepor os interesses fiscais de arrecadação aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, a norma do parágrafo único revela-se inconstitucional, por violar de uma só vez os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade cerrada.

A conclusão a que se chega é que a inserção do parágrafo único ao texto do art. 116 foi uma deliberação apressada do legislador que, sob pressão dos fatos e diante da indignação de certos comportamentos em concreto, deu luz a um preceito que, se por um lado em nada altera a situação jurídica dos cidadãos, por outro lado institucionaliza a insegurança e o arbítrio nas relações entre o Fisco e o contribuinte.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CALMON, Sacha. *Curso de direito tributário*. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Revista de direito tributário*. São Paulo: Malheiros. v. 55.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3.ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1988.

DÓRIA, Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução do direito tributário*. Atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1987.

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