



A ELISÃO TRIBUTÁRIA E A LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001

Prof. Cesar A. Guimarães Pereira
Mestre e Doutorando em Direito do Estado pela PUC/SP.
Advogado em Curitiba, São Paulo e Brasília.

SUMÁRIO: I – APRESENTAÇÃO DO TEMA; II – AS BASES PARA A IDENTIFICAÇÃO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA; III – ELISÃO TRIBUTÁRIA, ABUSO DE DIREITO E FRAUDE À LEI; IV – A REAÇÃO DO ORDENAMENTO ATRAVÉS DE CLÁUSULAS GERAIS; V – A ELISÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA; VII – O ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN, NA REDAÇÃO DA LC Nº 104/2001

I – APRESENTAÇÃO DO TEMA

1. O presente estudo destina-se a propor uma interpretação para o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC nº 104, de 11 de janeiro de 2001. O novo 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.

Em ocasião anterior¹, apontamos que a regra diz respeito apenas à possibilidade de reconhecimento administrativo da *simulação* nas condutas elisivas (ao que então se chamou de *elisão tributária ineficaz*). Vista desse modo, não agrega nenhuma competência fiscal já não anteriormente contida no art. 149, VII, do CTN. A provável intenção com que foi editada (*mens legislatoris*) não se traduziu no seu conteúdo.

¹ Elisão tributária e função administrativa, Dialética, 2001, pp. 237/240.

Essa opinião é aqui ratificada. Os tópicos abaixo formulam a justificativa dessa interpretação e apontam as derivações e os efeitos da nova regra.

II – AS BASES PARA A IDENTIFICAÇÃO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

3. Como norma de conduta, a que institui deveres tributários descreve abstratamente fatos que, quando ocorridos, subsumem-se à previsão normativa e provocam o desencadeamento dos efeitos da norma (surgimento do dever de recolher tributo ou de praticar conduta instrumental).

Mas não é só isso. Essa norma sofre o influxo de outras, que alteram o seu âmbito de validade. É o caso, p. ex., de normas de isenção, remissão ou parcelamento, em que outras hipóteses descrevem fatos que se agregam aos previstos naquela primeira norma.

A elisão tributária relaciona-se exatamente com essa estrutura normativa. Corresponde à construção ou à preparação dos fatos praticados pelo particular de forma que não se enquadrem nos modelos das normas jurídicas tributárias, embora permitindo obter resultados econômicos similares aos dos fatos nela efetivamente previstos.

4. Bem por isso, a elisão não se restringe aos fatos descritos na hipótese de incidência propriamente dita.

Dirige-se a impedir a *incidência* da norma. Relaciona-se com qualquer ponto da norma tributária em que haja *pressupostos de fato* – seja na hipótese (*antecedente normativo*), seja no mandamento (*conseqüente* ou *prescrição*). Pode ocorrer sempre que o particular estiver diante de *hipóteses normativas*.

É o caso da construção dos fatos de modo a que o particular se enquadre nas condições para a obtenção de parcelamento de tributos ou em norma que proporcione créditos fiscais presumidos. Nessas situações, há *hipóteses normativas* em que a conduta do particular pode enquadrar-se. E essas hipóteses integram normas que afetam o mandamento da norma tributária básica.

As hipóteses normativas com que se relaciona a elisão contemplam fatos da esfera do particular, que é livre para realizá-los ou não. Essa *liberdade* é precisamente o que está na base da elisão tributária: somente se alude a elisão (ou planejamento) na medida em que o particular seja livre para determinar sua conduta.

5. Por isso é que, *após* a ocorrência do fato jurídico-tributário, tendo já ocorrido a incidência da norma, não há mais lugar para a elisão. Nesse momento, ao menos em relação à *existência* do dever tributário, o particular não mais deterá qualquer liberdade de alterar o ocorrido. Sua conduta terá sido já qualificada juridicamente, tendo-se desencadeado os efeitos do mandamento (*conseqüente*) normativo.

Pela mesma razão é que dificilmente se poderia aludir a elisão tributária relacionada com tributos vinculados. Nesses tributos, a hipótese descreve um fato da Administração, não do particular. A não-realização do fato previsto na hipótese corresponderá usualmente à simples abstenção de obter o resultado econômico do fato imponible.

Nessas situações, somente restará a possibilidade de elisão tributária relacionada com determinações² do mandamento normativo. O particular buscará enquadrar sua conduta em hipóteses de normas que alterem favoravelmente o regime de cumprimento dos deveres tributários, como as que ampliam os prazos de pagamento, outorgam parcelamento ou concedem remissão.

6. No objetivo de delimitar a noção de elisão tributária, a primeira preocupação é apartar a *elisão* da *evasão* tributária.

A elisão é lícita e pode legitimamente conduzir ao resultado de economia de tributos. A evasão, por outro lado, não é admissível e é punida como ato ilícito. Essa distinção é muito clara na doutrina brasileira há mais de trinta anos.

A elisão tributária é realizada por meios lícitos e sempre antes da ocorrência do pressuposto normativo. Através dela, pretende-se evitar a ocorrência desse pressuposto de fato. A evasão ocorre por meios ilícitos ou, de qualquer forma, após a ocorrência do fato jurídico-tributário.

O critério distintivo, portanto, está na comparação entre o *momento da conduta elisiva* e o da *ocorrência do fato imponible*. Se a conduta se produz após ocorrido o pressuposto de fato, é logicamente inapta para impedir a incidência da norma correspondente.

7. A divulgação desse critério objetivo de distinção no Brasil deve-se inicialmente a RUBENS GOMES DE SOUSA³. A partir daí, esse critério inspirou quase a integralidade da doutrina brasileira. Houve grandes desenvolvimentos acerca de questões diversas relacionadas com a elisão tributária. Porém, a objetividade desse critério de distinção entre elisão e evasão permanece insuperada⁴.

8. O problema mais complexo, porém, não é distinguir a elisão tributária da evasão mas identificar os limites da própria elisão.

² A terminologia é de MARÇAL JUSTEN FILHO, O imposto sobre serviços na Constituição, RT, 1985, p. 53.

³ Pareceres 3 – Imposto de renda, Resenha Tributária, 1976, pp. 211/213.

⁴ Cf. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Lançamento, em Tratado de direito tributário brasileiro, Coord. Flávio Bauer Novelli, Forense, 1981, v. IV, p. 411, e o nosso Elisão ..., cit., pp. 59/62.

Mesmo através de meios lícitos e antes da ocorrência do fato jurídico-tributário, os particulares não são completamente livres para moldar, construir ou preparar suas condutas a fim de obter vantagens tributárias.

9. Em grande parte dos países que servem de modelo para a construção do direito tributário do Brasil, há regras ou soluções jurisprudenciais específicas prevendo situações em que formas jurídicas insólitas, anormais, abusivas ou dissimuladas não podem ser opostas ao Fisco com o propósito de obter tributação mais branda.

Esse é o caso da Alemanha⁵, da Espanha⁶, da França⁷, do Reino Unido⁸, dos Estados Unidos⁹ e da Argentina¹⁰. Nesses países, há regras gerais

⁵ § 42 do Código Tributário Alemão: “A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”. A regra é interpretada como permitindo uma ficção de ocorrência do fato jurídico-tributário, que se consideraria ocorrido diante de fato “inadequado” com equivalente efeito econômico (cf. HEINRICH W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, em *Trattato di Diritto Tributario*, Coord. Andrea Amatucci, Cedam, 1994, v. III, t. I, p. 211, e PASQUALE PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Cedam, 1995, pp. 96/97). Para o fim deste estudo, é importante notar que o direito alemão dispõe de regra específica sobre a desconsideração de atos ou negócios simulados (§ 41, 2, do Código Tributário Alemão).

⁶ Art. 24 da Lei Geral Tributária: “1. Para evitar el fraude de Ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado. (...) 2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos”. O direito espanhol também tem, no art. 25 da Lei Geral Tributária, regra específica sobre o tratamento administrativo da simulação. Sobre a interpretação dessas regras, cf. TULLIO ROSEMBUJ, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, 2ª ed., Marcial Pons, 1999.

⁷ Art. L 64 do Livro dos Procedimentos Fiscais: “Article L 64 - Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses: a. Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés; b. Ou qui déguisent, soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus; c. Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention. (...) L'Administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. Si elle s'est abstenue de prendre l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit ou ne s'est pas rangée à l'avis de ce comité, il lui appartient d'apporter la preuve du bien-fondé du redressement”. Sobre o desenvolvimento, a partir dessa regra, das noções de *simulação jurídica* e de *simulação econômica*, e sobre a crítica da doutrina francesa a essa concepção, cf. CYRILLE DAVID, *L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni*, em *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Giuffrè, junho/1993, p. 236, nota 36, e CHARLES ROBBEZ MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990, p. 223.

⁸ A nova orientação (*new approach*) da jurisprudência britânica foi firmado pela Câmara dos Lordes no precedente *Furniss v Dawson*, de 1984. Sobre o tema, cf. SILVIA CIPPOLINA, *La legge civile e la legge fiscale – il problema dell'elusione fiscale*, Cedam, 1992, pp. 172/176, e PASQUALE PISTONE, *ob. cit.*, p. 42, nota 70.

de combate ao planejamento tributário, valendo-se de conceitos como os de fraude à lei e de abuso de direito ou de formas jurídicas.

Na Itália, até recentemente, a tendência vinha sendo a de combater a elisão tributária através de normas específicas (cláusulas *ad hoc* ou setoriais) – o que coincidia, aliás, com a solução dada ao problema também no Brasil. Porém, em outubro de 1997, foi editado texto legal 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 legal¹¹.

10. No Brasil, a doutrina de direito tributário vem tendendo a reconhecer a licitude e a eficácia da elisão tributária sempre que a norma não preveja expressamente a tributação da forma jurídica adotada pelo particular¹².

O raciocínio fundamental é o de que, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade, o fato não previsto na norma tributária – ainda que tenha efeitos econômicos similares ao do fato previsto – não gera efeitos tributários. Parte-se da distinção entre conceitos *estruturais* (jurídicos, formais) e *funcionais* (materiais)¹³, para se concluir que apenas no primeiro caso é possível a elisão. No segundo, o conceito normativo funcional abrange qualquer resultado econômico, mesmo quando atingido por conduta atípica ou insólita.

11. Em 1994, MARCO AURÉLIO GRECO inaugurou uma linha de pensamento segundo a qual seriam ineficazes para o fim de obter vantagem tributária as condutas praticadas pelo particular com mero propósito tributário,

⁹ O critério fundamental de apreciação da elisão, baseado em um *business purpose test*, foi assentado em *Gregory v Helvering*, 293 US 465, 79 L.ed. 596 (1935). Para comentário ao precedente, cf. SILVIA CIPPOLINA, ob. cit., p. 177.

¹⁰ Lei nº 11.683: “Art. 11 - *En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado (...)* Art. 12 - *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos*”.

¹¹ Sobre a alteração legislativa, cf. RAFFAELLO LUPI, *Elusione e Legittimo Risparmio d’Imposta nella Nuova Normativa*, em Revista de Direito Tributário nº 70, p. 9.

¹² Para uma ampla revisão da doutrina brasileira sobre o tema, cf. nosso *Elisão ...*, pp. 59/94.

¹³ A terminologia é de ALBERTO XAVIER, em *O negócio indirecto em direito fiscal*, Petrony, 1971, p. 39. Raciocínio similar foi exposto e desenvolvido por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Fato gerador da obrigação tributária*, 5ª ed., Forense, 1994, p. 36.

sem razão extratributária (negocial, pessoal, familiar etc) que justificasse a operação¹⁴.

Esse raciocínio tem ampla correspondência no direito comparado. Em face do direito brasileiro, parte da constatação de que o objeto da tributação não é a mera apropriação de patrimônio privado mas a realização de um objetivo fundamental da República (art. 3º da Constituição), através da construção de uma sociedade solidária, em que cada qual participe dos gastos públicos na medida de sua capacidade.

De um modo ou de outro, para essa corrente de pensamento, a adoção de condutas atípicas com o objetivo exclusivo de economia tributária caracterizaria abuso de direito (uso indevido do direito de auto-organização). Isso seria causa de ineficácia da conduta elisiva, que deveria ser requalificada tal como se não houvessem ocorrido os atos praticados de modo abusivo.

12. O presente estudo formulará uma proposta teórica em relação aos postulados dessas duas linhas principais de raciocínio acerca do tratamento da elisão tributária no Brasil.

Isso permitirá identificar o contexto em que se insere o dispositivo recentemente introduzido pela LC nº 104/2001.

13. Antes de ir adiante, há duas premissas fundamentais para o desenvolvimento do tema. Sua relevância deriva das categorias usualmente invocadas ao se examinar o problema da elisão tributária. Por um lado, aponta-se que as condutas elisivas ocorrem nos espaços deixados por “lacunas” do direito tributário, vazios não preenchidos por inadvertência do legislador. Por outro, é amplamente reconhecido (no direito espanhol há regra expressa sobre o tema) que a elisão tributária relaciona-se com hipóteses de incidência “estruturais” ou “jurídicas” – justamente as que descrevem fatos segundo a configuração que lhes é dada por normas jurídicas alheias ao direito tributário.

13.1. A primeira dessas premissas é a ausência de *lacunas* no direito tributário.

As normas tributárias caracterizam-se por uma *implicação intensiva* entre hipótese e mandamento, de modo que um dever tributário surge se e somente se ocorrido determinado pressuposto de fato – o que significa dizer que, não ocorrido o dito fato, há absoluta segurança quanto à inexistência do dever tributário. Disso resulta que há um catálogo definido e fechado de deveres tributários com seus correspondentes pressupostos de fato. Não há *lacunas* precisamente porque vige, no direito tributário, uma norma geral *excludente* (o fato não regulado não se submete à disciplina de outro fato, este

¹⁴ *Planejamento fiscal e abuso de direito*, em *Estudos sobre o imposto de renda*, Resenha Tributária, 1994, p. 91. O mesmo estudo integrou a obra *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, Dialética, 1998, pp. 121/136. As lições de GRECO receberam o aplauso de HERMES MARCELO HUCK em *Evasão e Elisão*, Ed. Saraiva, 1997, especialmente nas pp. 152/153, com base em abrangente revisão de doutrina e análise de direito comparado.

regulado). As supostas *lacunas* são, na verdade, espaços em que se afirma positivamente a ausência de deveres tributários.

13.2. A segunda diz respeito à natureza do vínculo entre a norma tributária e as de natureza diversa que qualificam os pressupostos de fato daquela. Trata-se de um vínculo de *pressuposição*, em que, embora os efeitos jurídicos sejam os previstos na norma tributária, o pressuposto de fato é integrado por um regime jurídico oriundo de outro ramo do Direito. Essa circunstância é descrita pelo art. 109 do CTN com fidelidade.

No Brasil, a relação entre as normas tributárias e as de natureza distinta é peculiar, em face do emprego de conceitos não-tributários para a definição constitucional de competências tributárias. Há limites estritos, derivados dessa definição e do princípio da isonomia, para que a norma tributária se afaste dos conceitos de outros ramos do Direito. É assente, de qualquer modo, que a ausência de regime peculiar no Direito Tributário conduz à compreensão de um dado instituto na configuração que lhe é dada pelo ramo de origem.

14. Porém, o reconhecimento desses dados formais – ausência de lacunas e pressuposição de normas não-tributárias para a qualificação de pressupostos de fatos estruturais – não exaure a análise do problema relativo à elisão tributária.

A conduta elisiva não corresponde (apenas) à mera não-configuração do pressuposto normativo. Há a agregação de um fator adicional. Embora não se realize o pressuposto de fato da norma, produz-se efeito econômico substancialmente equivalente ao daquele pressuposto. Ou seja, embora atingindo resultado econômico similar, o particular deixa de realizar o pressuposto normativo e, por conseguinte, não faz surgir dever tributário.

Essa circunstância coloca a elisão tributária em ponto de tensão entre a segurança jurídica (que é protegida pelos critérios formais acima referidos) e pela isonomia na distribuição de encargos tributários (que pressuporia a aptidão do Estado de gravar equitativamente todas as manifestações de capacidade econômica). Trata-se de fenômeno a que opõem mecanismos de *reação* do Estado. Busca-se a supressão dos caminhos por onde escapam dos encargos tributários manifestações reais de capacidade econômica.

Porém, a adoção desses mecanismos encontra também (e principalmente) limites jurídicos.

III – ELISÃO TRIBUTÁRIA, ABUSO DE DIREITO E FRAUDE À LEI

14. Em nossa visão, a teoria do abuso de direito não é aplicável como instrumento para a aferição da eficácia da conduta elisiva.

No âmbito do direito privado, essa teoria tem várias configurações. Envolve a utilização de um direito com espírito emulativo, ou para finalidade

(função) diversa daquela para a qual se consagrou o dito direito ou, ainda, com violação dos limites da boa-fé, da moral e dos bons costumes.

Nos vários sistemas de direito positivo, o ato abusivo é tratado de forma não uniforme. O direito argentino, por exemplo, considera que o ato abusivo é ilícito (diante de regra expressa e genérica do Código Civil). No Brasil, o abuso de direito é consagrado de forma específica para situações definidas (por exemplo, abuso de posição dominante no direito antitruste) e, em termos *a contrario*, quando se define que há exclusão de responsabilidade civil apenas com o exercício regular do direito. Genericamente, aceita-se que o ato abusivo é *ineficaz* mas não é *inválido*, precisamente porque corresponde à formalidade do direito positivo.

15. Há dois problemas na aplicação de uma teoria de abuso de direito como limite para a elisão tributária. Um deriva do princípio da legalidade e outro da própria natureza da aplicação da lei tributária.

15.1. Sob o primeiro ângulo, é inegável que a lei é a única fonte possível de normas jurídicas de tributação no Brasil. O art. 5º, II, o art. 37, *caput* e o art. 150, I, da Constituição estabelecem esse limite objetivo com absoluta clareza. As exigências tributárias somente podem ser formuladas pela Administração se previstas em lei.

Essa conclusão pode ser atingida desde logo a partir da constatação de que a exigência de tributos (através do lançamento) é *atividade administrativa* do Estado – portanto, atividade infralegal. A lei é instrumento essencial para, democraticamente, outorgar à Administração competência para atuar na exigência de tributos. Não seria cabível que a Administração pretendesse extrair sua competência para exigir tributos de fonte diversa da lei.

Ora, o reconhecimento do abuso de direito envolve a intervenção subjetiva do aplicador da lei, que busca critérios não-jurídicos para a aferição da abusividade do exercício do direito. Segundo alguns, esses critérios estariam na Moral; para outros, seriam extraídos da normatividade social. Não se poderia imaginar que a delimitação do sentido e alcance da norma tributária pudesse ser informada por critérios extraídos de tais fontes.

Nos países de sistema jurídico romano-germânico (portanto, fora do sistema anglo-saxão) em que o abuso de direito (ou melhor, abuso de formas jurídicas) é adotado como critério de delimitação da elisão tributária, há consagração legislativa expressa nesse sentido. Nesses casos, a teoria do abuso de direito pode informar a construção de uma norma legal positiva de desconsideração, em face do Fisco, de atos abusivos. Porém, a fonte da desconsideração é uma norma legal.

A adoção de uma teoria do abuso de direito como forma de reação à elisão tributária não é cabível no Direito Tributário. Encontra obstáculo intransponível no princípio da legalidade¹⁵.

15.2. O outro ângulo do problema deriva de que a idéia de abuso de direito pressupõe uma outra noção, que é a de um *direito* materializado na elisão tributária.

Porém, não nos parece que seja necessário, para resolver os problemas relativos à elisão tributária, recorrer à idéia de um *direito de organização* (ou de elisão). Em nossa opinião, a elisão consiste em uma *conduta*. O problema jurídico envolvido será apenas determinar se essa conduta subsume-se ou não a uma hipótese normativa.

Conforme já apontado, a doutrina brasileira (a partir das lições de ALBERTO XAVIER) formulou distinção relevante entre os conceitos estruturais e conceitos funcionais empregados nas normas tributárias. Quando a norma se vale de um *conceito estrutural* (por exemplo, a hipótese de incidência do ITBI, que alude a uma *transmissão de propriedade*), a realização de uma conduta elisiva que não seja formalmente “transmissão de propriedade” não importa subsunção nem incidência da norma tributária. Por outro lado, se o conceito da norma é *funcional* (como seria, tipicamente, um conceito genérico de renda como acréscimo de patrimônio), o fato jurídico envolve certo *resultado*, qualquer que seja o meio empregado para atingi-lo. Nesse segundo caso, mesmo um caminho indireto de elisão importaria em subsunção e incidência da norma tributária.

A vontade do particular, que seria manifestada na sua conduta abusiva ou não-abusiva, não é relevante para a incidência da norma tributária. Importará apenas a configuração da hipótese de incidência, se construída com conceitos funcionais ou estruturais.

16. Reputamos, portanto, que a solução para o limite da elisão deve ser buscada sem referência à vontade do particular (ou seja, aos motivos determinantes da conduta adotada por ele) mas apenas na própria configuração da norma tributária.

17. O mesmo raciocínio pode ser adotado em relação à idéia de fraude à lei.

A referência à fraude à lei como limite da elisão é extraída da Lei Geral Tributária da Espanha (embora, na realidade, a “fraude à lei” no direito tributário espanhol aproxime-se mais do “abuso de formas” do direito alemão do que da teoria da fraude à lei no direito privado). Em termos genéricos, a fraude à lei consiste na violação indireta ou do “espírito” da lei, evitando-se, por um caminho indireto, a aplicação de uma norma jurídica que crie uma conduta obrigatória ou uma conduta proibida.

¹⁵ Sobre questão similar, relacionada com a utilização abusiva de pessoas jurídicas, cf. MARÇAL JUSTEN FILHO, *A desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*, RT, 1986, pp. 115/116.

A crítica que normalmente se faz à aplicação dessa teoria é a de que a lei tributária não institui conduta obrigatória nem proibida, mas vincula determinados efeitos jurídicos a uma hipótese. Se ocorrer o fato descrito na hipótese, surgem os efeitos jurídicos. Porém, o particular não é *obrigado* a realizar o fato nem é *proibido* de deixar de realizá-lo. Assim, se empregar caminho indireto para não realizar o fato, não estará fraudando nenhuma norma de obrigação ou de proibição.

18. Novamente, o problema se resolve de modo mais simples e direto sem se recorrer a essa teoria da fraude à lei.

Se a norma contiver conceito funcional, a conduta elisiva nunca significará fraude, mas haverá a sua subsunção ao conceito normativo (e, portanto, a incidência da norma). Se a norma contiver conceito estrutural, simplesmente a conduta elisiva (ou seja, o caminho indireto para se atingir um resultado econômico análogo) não poderá, nem mesmo em tese, ser considerada como subsumida ao conceito normativo. Não será possível falar em fraude porque nem indiretamente haveria violação da norma.

FRANCO GALLO defende a tese de que, em certos casos de elisão, haveria fraude ao princípio da capacidade contributiva, não a uma lei tributária específica. Como o princípio da capacidade contributiva seria de observância obrigatória, estariam configurados os pressupostos teóricos da fraude à lei¹⁶.

Para exame e crítica dessa teoria, preferimos expô-la de outra forma. Poder-se-ia defender a existência de fraude ao *equilíbrio* entre segurança jurídica e capacidade contributiva. Ao valer-se de formas jurídicas anormais, atípicas ou insólitas como instrumento para planejamento fiscal, o particular estaria fazendo com que a balança tendesse demais para a proteção da segurança jurídica (assim como a interpretação econômica do direito tributário faria a balança tender em sentido contrário).

Nem mesmo assim é possível aludir a fraude à lei. Há obstáculo intransponível no princípio da legalidade. Se existe ausência de lei para atingir determinado fato realizado pelo sujeito passivo e se isso representa desequilíbrio entre segurança jurídica e capacidade contributiva, a solução será corrigir o problema legislativamente. Não poderá haver nem a requalificação do fato nem a extensão do alcance da lei.

19. Vistas as coisas sob as premissas indicadas acima, a existência de motivo extratributário (o que se chama no direito norte-americano de *business purpose*) na conduta elisiva perde a importância na verificação da incidência ou não da norma tributária.

Afinal, a subsunção da conduta elisiva à norma e, por conseguinte, o surgimento do dever tributário, relaciona-se com a configuração da norma

¹⁶ *Elisão, economia de imposto e fraude à lei*, Revista de Direito Tributário, nº 52, pp. 9/13.

(conceitos funcionais ou estruturais), não com a vontade do contribuinte na realização da conduta elisiva.

IV – A REAÇÃO DO ORDENAMENTO ATRAVÉS DE CLÁUSULAS GERAIS

20. Um problema atual no Brasil é a possibilidade (em face da Constituição) de edição de norma geral antielisão. O art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela LC nº 104/2001, foi editado com essa pretensão.

Como se apontou, a elisão tributária situa-se em um ponto de confronto entre a noção de segurança jurídica, traduzida aqui nas idéias de legalidade e, especialmente, de tipicidade, e de igualdade, retratada como distribuição dos encargos públicos segundo a capacidade contributiva: generalidade da tributação. O ordenamento preocupa-se com a edição de regras que impeçam ou dificultem a elisão tributária. No Brasil, há grande número de regras antielisão específicas (*ad hoc* ou setoriais). O Direito freqüentemente vale-se de presunções para fechar as portas dos caminhos indiretos disponíveis para os particulares.

21. A discussão que se põe é sobre a possibilidade de edição de uma norma geral antielisão, que serviria para tornar fiscalmente ineficazes os atos elisivos praticados de forma abusiva ou, nos termos do art. 116, parágrafo único, do CTN, os atos ou negócios jurídicos destinados a *dissimular* a ocorrência do fato imponible.

A questão é de tal modo relevante que, na Itália, FRANCESCO MOSCHETTI apontou que o ordenamento italiano violava o princípio da capacidade contributiva por não dispor de norma geral antielisão¹⁷ (note-se que, como já apontado, uma norma geral antielisão foi editada na Itália em outubro de 1997).

22. Reputamos possível, ao menos em termos teóricos, a edição de uma norma para esse fim também no Brasil. Nada impede que haja normas que disciplinem a forma como outras normas devem ser interpretadas¹⁸.

22.1. O problema está em que uma cláusula geral antielisiva quase necessariamente será construída com base em *conceitos jurídicos indeterminados* (como o de equivalência econômica, por exemplo). Não é o caso da norma introduzida pela LC nº 104/2001 que, como apontado adiante, pouco agrega ao regime jurídico anterior da elisão tributária e se baseia exclusivamente no conceito jurídico de *simulação*.

¹⁷ *La capacità contributiva – profili generali*, em *Trattato di Diritto Tributario*, Coord. Andrea Amatucci, Cedam, 1994, v. I, t. I, p. 239.

¹⁸ Sobre o tema, cf. ROBERT ALEXY, *Teoria de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 100.

O princípio da legalidade não permite a construção de normas tributárias com o emprego de conceitos jurídicos indeterminados, também porque se trata de normas que outorgam *competência administrativa*: a outorga de competência mediante conceitos indeterminados equivale a um “cheque em branco” para a Administração, o que é incompatível com o Direito Tributário.

22.2. Em nossa opinião, a adoção de um critério de existência ou não de motivo extratributário *não envolveria* a utilização de conceito indeterminado. Trata-se de conceito suficientemente determinado.

Porém, uma cláusula geral antielisão envolverá sempre a idéia de resultados econômicos *equivalentes* ou *análogos*, o que incorre na reprovação já referida (uma vez que essa apreciação é difusa e fluida).

Além disso, deverá ser estabelecido um *limite mínimo de relevância* para o motivo extratributário (tal como a noção de válidas razões econômicas), o que também envolverá conceito indeterminado. Caso contrário, o abuso será transferido para a invocação (abusiva) de motivos extratributários impertinentes e irrelevantes.

A exigência de que a norma geral antielisiva seja construída sem o recurso a conceitos indeterminados acarreta o abandono das idéias de abuso de direito e de fraude à lei como conteúdo dessa possível norma. Em todos esses casos, os critérios adotados para a identificação da elisão a ser desconsiderada repousa sobre conceitos indeterminados.

23. Uma norma com essa configuração deve obediência ao princípio da legalidade, em sua feição dirigida à proibição da analogia.

Deve conter tipificação baseada em conceitos determinados. Não pode atribuir ao órgão aplicador da lei competência discricionária nem pode valer-se de conceitos indeterminados para a redefinição da norma jurídica tributária.

Quase todos os conceitos referidos pela doutrina de direito tributário em relação aos mecanismos de combate à elisão tributária (equivalência de resultados econômicos, anormalidade ou inadequação das formas, anormalidade de atos de gestão) são eminentemente indeterminados. Não podem ser utilizados na descrição (mesmo indireta) de hipóteses de incidência tributárias.

24. A utilidade de um critério de *business purpose* poderia, em tese, ser preservada com sua aplicação como critério de interpretação teleológica das normas tributárias (especialmente das normas de benefício tributário).

Reputamos que não é cabível a interpretação restritiva das regras de benefício a partir de considerações atinentes a uma *ratio* da regra não traduzida no seu texto. O contrário ocasionaria insegurança jurídica e imprevisibilidade do encargo tributário. MOSCHETTI critica a opinião segundo a qual o princípio da certeza do direito não tutelaria situações qualificáveis como “injustas” frente aos princípios constitucionais. Nas palavras de MOSCHETTI, “*nos parece que la confianza del ciudadano en el ordenamiento*

deve fundar-se en el derecho que está en vigor y se aplica en un determinado momento histórico. Si en un período dado la ley permite una actividad (sea ésta conforme o no a la Constitución), tiene que pensar, hasta que la ley sea derogada, que esa actividad es legítima y justa. No se puede hacer pagar al ciudadano la inactividad y la ineficacia de órganos cuya obligación es adaptar el ordenamiento a los principios constitucionales”¹⁹.

25. Em nossa opinião, ou bem o conceito adotado pela norma de tributação ou de exoneração é *funcional* e o *business purpose test* é irrelevante, ou bem o conceito adotado pela norma é *estrutural* e o *business purpose test* é descabido. Não há terceira opção.

Além disso, grande parte das hipóteses de aplicação do teste no direito norte-americano configuram casos de simulação, solucionáveis perante o direito tributário brasileiro sem necessidade de recurso a cláusulas gerais antielisivas.

26. Portanto, não atendem ao princípio da legalidade, na dimensão em que esse princípio é acolhido pela Constituição do Brasil, as cláusulas gerais ou setoriais antielisivas baseadas em ficções equiparadoras construídas sobre conceitos indeterminados.

Em tese, a edição de norma geral ou setorial antielisiva é admissível no Brasil (desde que respeitada, também, a discriminação constitucional de competências). Porém, a exigência de construção dos critérios de equiparação com base em conceitos determinados reduz em muito a viabilidade concreta da produção de norma com esse conteúdo.

27. A discriminação constitucional de competências estabelece limites adicionais para uma eventual norma geral antielisiva.

Nos casos em que a competência é discriminada constitucionalmente mediante referência a institutos de direito privado, a edição de norma contendo uma ficção equiparadora somente será viável na medida em que o fato equiparado ao fato tributável “originário” esteja também sob a competência tributária do ente competente para tributar o fato “originário” (o que dificilmente ocorreria).

A edição de norma de ficção equiparadora seria viável, normalmente, apenas nas situações em que a lei tributária tem liberdade para se afastar das definições privatísticas dos institutos jurídicos. Mesmo nesses casos, deve-se atentar para os limites da competência tributária.

A possibilidade de conflitos de competência - por exemplo, entre a competência do Estado para tributar a *doação* de imóveis e a do Município para tributar a sua *venda*, ou entre a competência dos Municípios para tributar a *venda* e a competência residual da União para tributar operações de *cessão de ações ou quotas de pessoa jurídica* proprietária de imóvel - pode justificar a

¹⁹ El principio de la capacidad contributiva, Madrid, 1980, p. 363.

adoção de normas gerais ou setoriais antielisivas no plano da lei complementar prevista no art. 146 da Constituição Federal.

Nesses casos, o reconhecimento da simulação poderia fazer com que o fato realmente ocorrido (o negócio dissimulado) deixasse a esfera de um ente competente (por exemplo, o Município, no caso de uma doação dissimulada em venda) e ingressa na competência tributária de outro (no mesmo caso, a do Estado, competente para tributar as doações). Haverá lugar, nessa situação, para uma disciplina geral da competência para o reconhecimento da simulação, como a veiculada através dos arts. 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN.

O mesmo acontece na hipótese de haver simulação na localização da sede de prestador de serviços para o fim do art. 12 do Dec.-Lei nº 406/68: a simulação acarreta o deslocamento da competência de um município para outro.

Porém, sempre que não houver possibilidade de conflitos de competência, qualquer norma antielisiva somente pode ser produzida pelo ente político competente para editar a norma de tributação ou de exoneração tributária.

V – A ELISÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

28. Outro ângulo do problema é o que envolve o princípio da capacidade contributiva. Até aqui, ficou definido que a conduta elisiva é lícita e envolve a aplicação de uma regra legal. Este tópico pretende investigar a possibilidade (ou não) de a Administração reconhecer que essa regra legal é inválida por ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Em muitos casos, o planejamento tributário vale-se de vazios legislativos, de omissões do legislador em criar normas de incidência ou exceções a normas de benefício tributário. Esses casos envolvem a postura da Administração Pública – no caso, da Administração tributária – diante da omissão legislativa.

29. Esse ponto não pode ser examinado apenas à luz do princípio da capacidade contributiva. Parece-nos que os princípios da *capacidade contributiva* e da *legalidade* (este também um *limite objetivo* estabelecido pela Constituição) devem ser conjugados e sopesados, de modo que a aplicação de um não suprima a eficácia do outro.

Quanto a isso, reputamos irretocáveis as premissas expostas por MARCO AURÉLIO GRECO acerca do vínculo entre a capacidade contributiva e os valores de *solidariedade*, *erradicação da pobreza* e *redução das desigualdades sociais e regionais*, estipulados no art. 3º da Constituição como objetivos fundamentais da República.

Certamente a partir da Constituição de 1988 (e possivelmente mesmo antes disso), o direito tributário não pode ser entendido apenas como direito de proteção do contribuinte (contendo *regras de bloqueio*) mas como instrumento para a realização das *finalidades de interesse público* perseguidas pelo Estado (ou seja, contendo regras para a realização de um projeto de Estado). Trata-se de forma de abastecimento do Estado de recursos necessários à prestação de *serviços públicos* – estes, por sua vez, instrumento para a realização material da democracia, promovendo a integração dos cidadãos à sociedade através da garantia de condições dignas de vida²⁰.

30. Porém, consideramos impossível superar o limite objetivo da legalidade.

No caso da existência de *norma benéfica inconstitucional* (norma que outorgue privilégio não fundado), poderá haver – em casos limitadíssimos de inconstitucionalidade manifesta e sempre de modo instrumental a uma discussão judicial do tema – o reconhecimento pela Administração Pública da invalidade da norma benéfica. Esse reconhecimento deverá ser prospectivo, voltado para o futuro, sem atingir condutas elisivas já realizadas (art. 27 da Lei nº 9.868, de 10.11.1999). Não pode ser empregado como fundamento para que se repute ineficazes condutas elisivas pretéritas.²¹

Com razões ainda mais intensas, quando existir privilégio não fundado resultante da *ausência de norma tributária* para atingir certa situação de fato, isso não poderá autorizar a Administração Pública a suprir a falta da lei e estender o alcance da norma tributária.

O princípio da legalidade significa que essa omissão somente poderá ser suprida pela própria lei. A solução será legislativa, não administrativa (muito menos judicial).

Eventualmente, poderá ser o caso de se reconhecer a existência de *omissão inconstitucional* na ausência de lei que realize plenamente a capacidade contributiva. Essa é a forma adequada para a conjugação entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva nesta situação. Porém, isso não tornará menos legítima ou menos eficaz a conduta do particular que se enquadra nesse espaço de ausência de lei tributária. Ou seja: o reconhecimento da omissão inconstitucional apenas confirmará a *ausência de lei* e, portanto, a *ausência de tributação*.

VI – AS NOÇÕES DE ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ E INEFICAZ

31. Em oportunidade anterior, definimos a elisão tributária como a construção do fato jurídico-tributário, através de ato jurídico receptício ou

²⁰ Sobre o vínculo entre a prestação de serviços públicos e a realização material de direitos fundamentais, cf. MARIA CRISTINA CESAR DE OLIVEIRA DOURADO, *O repensar do conceito de serviço público*, Jurídica Administração Municipal – JAM nº 10/2000.

²¹ Ampliar em nosso *Elisão ...*, pp. 185/189.

negócio jurídico simulado ou indireto, visando o enquadramento de tal ato ou negócio em hipótese normativa (ou área de omissão legislativa) tributariamente mais favorável em comparação com a hipótese normativa que, através de conceitos estruturais, descreve negócio direto (a) correspondente ao ato ou negócio dissimulado, (b) infirmado pelo ato ou negócio simulado ou (c) cujo objetivo ou resultado típico é equivalente ao objetivo ou resultado ulterior do negócio indireto.²²

Esse conceito reúne, sob o rótulo de “elisão tributária”, as condutas materializadas em atos ou negócios indiretos (elisão eficaz) ou em atos ou negócios simulados (elisão ineficaz). Consideramos que ambas as condutas são lícitas, pelo que não se há de falar em evasão tributária. A distinção entre elas está em sua eficácia (ou não) para o fim de economia de tributos.

32. É majoritário no Brasil o entendimento de que os atos e negócios simulados devem ser desconsiderados pela Administração tributária, ainda que sem a sua prévia anulação judicial²³.

Porém, a questão é objeto de intensa polêmica, construída a partir do art. 105 do Código Civil. O dispositivo atribui competência para que a Administração promova ação de anulação dos atos ou negócios simulados, no interesse da Fazenda Pública. Argumenta-se, com base nisso, que essa competência não pode ser substituída pela mera desconsideração dos atos ou negócios simulados por ato do próprio Fisco, sem prévia anulação judicial.

A corrente que defende (ou defendia) a impossibilidade de desconsideração, pela própria Administração, de atos ou negócios simulados, é encabeçada por ALBERTO XAVIER²⁴. Com fundamento no art. 118 do CTN, sustenta que a Administração não pode imiscuir-se em questões atinentes à validade dos atos ou negócios jurídicos por ela examinados, sendo dependente de decisão judicial sobre esse tema.

²² Elisão ..., p. 211.

²³ Os Conselhos de Contribuintes vêm reconhecendo tradicionalmente sua competência para a desconsideração de atos ou negócios simulados (cf. acórdãos 202-08067, j. 20.9.1995, publ. D.O.U. de 6.8.1997; 202-08869, j. 20.11.1996, publ. D.O.U. de 30.6.1997; 101-92164, j. 14.7.1998, publ. D.O.U. de 11.8.2000; 101-92993, j. 25.2.2000, publ. D.O.U. de 3.5.2000; entre outros). Sobre os critérios de reconhecimento da simulação, há importante precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, constantemente referido em decisões dos vários Conselhos, assim ementado: “*IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita*” (ac. CSRF/01-01.874/94, citado no ac. 101-92164, j. 14.7.1998, publ. D.O.U. de 11.8.2000).

²⁴ *Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro*, Revista de Direito Tributário nº 11/12, pp. 284/313.

33. Parece-nos que o Fisco já detinha competência para essa desconsideração administrativa dos atos ou negócios simulados mesmo antes da edição da LC nº 104/2001.

Essa competência não derivava do regime geral da simulação frente ao direito privado. Isso porque a simulação é causa de anulação, não de nulidade dos atos jurídicos (art. 152 do Código Civil). Depende, portanto, de argüição do interessado. Até alegada e judicialmente reconhecida a simulação, o ato ou negócio simulado permanece eficaz.

Se o raciocínio fosse encerrado aqui, não haveria sentido em distinguir a *elisão eficaz* da *elisão ineficaz*. Ambas seria eficazes frente à Administração, que não deteria competência para a desconsideração administrativa da conduta simulada.

34. Porém, o art. 149, VII, do CTN outorgava à Administração competência para operar essa desconsideração. Atribuía-lhe o dever-poder de realizar o lançamento sempre que estivesse diante de hipótese de *simulação*.

Como visto acima, também aqui o vínculo entre as normas é de *pressuposição*. Aplica-se o regime de simulação tal como construído no direito privado. Somente seria diversa a situação se houvesse regras tributárias expressas alterando o sentido da simulação no âmbito do direito tributário.

35. Assim, a ocorrência de simulação acarretava, até a edição da LC nº 104/2001, a desconsideração dos atos ou negócios simulados e a prática do ato de lançamento com base no ato ou negócio dissimulado (simulação relativa) ou na ausência de ato ou negócio (simulação absoluta).²⁵

Tais atos ou negócios correspondiam à *elisão tributária ineficaz*, na terminologia aqui proposta.

VII – O ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN, NA REDAÇÃO DA LC Nº 104/2001

36. A LC nº 104/2001 inseriu no art. 116 do CTN um parágrafo único com a seguinte redação: “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 estabelecidos em lei”.

A edição de norma com esse conteúdo, além de nada agregar à competência administrativa anteriormente extraída do art. 149, VII, do CTN, estabelece condicionantes que *reduzem*, em lugar de *ampliar* a competência da Administração tributária. Isso porque submetem a desconsideração dos atos

²⁵ Para uma exposição mais abrangente sobre os termos e os fundamentos dessa polêmica, cf. o nosso *Elisão ...*, pp. 220/228.

simulados a processo específico, que deverá ainda ser objeto de regulação legal.

A nova regra derroga o art. 149, VII, do CTN, no que diz respeito à desconsideração de atos ou negócios simulados. Ainda que, com base na regra anterior, fosse já possível a desconsideração de tais atos, a edição da nova disciplina torna inaplicável o regime derogado.

37. O dispositivo introduzido baseia o reconhecimento da conduta elisiva sobre o conceito de *ato ou negócio praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo*.

Isso corresponde precisamente à noção de simulação, tal como construída no direito privado e exposta em tópicos anteriores do presente estudo. O dispositivo dirige-se apenas a *atos ou negócios*. Não atinge, portanto, meras condutas materiais, mas apenas as qualificáveis como atos ou negócios jurídicos. Esses *atos ou negócios* correspondem aos *atos simulados* que podem ocultar a ocorrência de outro ato ou negócio (*ato dissimulado*), na simulação relativa, ou ocultar a inexistência de qualquer ato ou negócio real, na simulação absoluta.

De qualquer modo, o critério adotado pelo dispositivo é o de se identificar a conduta elisiva com a prática de *simulação*. Atribui-se competência para que a Administração tributária reconheça a existência de simulação do fato imponible como um todo ou quanto a aspectos específicos da hipótese de incidência do mandamento. Ao referir-se a *obrigação tributária*, o dispositivo alude também às chamadas *obrigações tributárias acessórias*, o que permitiria a sua aplicação à simulação que pretende suprimir ou reduzir deveres instrumentais tributários.

38. Um ponto relevante é o que se extrai da referência a “atos ou negócios” no plural.

É evidente que nada impede o reconhecimento da simulação de um ato ou negócio isolado. Porém, o dispositivo deixa claro que os atos e negócios devem ser tomados em seu conjunto, como recomendado pela *step transactions doctrine*. De usual, a elisão (eficaz ou ineficaz) não se realiza através de um ato isolado. No mais das vezes, resulta de uma combinação de atos ou negócios, uns destinados a suprimir ou alterar os efeitos dos outros, e cuja resultante conduz ao resultado econômico pretendido.

O art. 116, parágrafo único, pretende atingir esse conjunto de atos ou negócios, desde que presentes os critérios de reconhecimento da simulação (art. 102 do Código Civil). Da conjugação dos negócios e atos deve resultar o reconhecimento de uma *contradecaração*, através da qual as partes negam veladamente o conteúdo aparente do negócio ostensivo.

39. Ao referir-se à *simulação* como critério de identificação da conduta elisiva, o art. 116, parágrafo único, do CTN acolhe a doutrina que se vem desenvolvendo tradicionalmente no direito tributário brasileiro.

Não incorpora nenhum conceito novo (como o de *business purpose* ou de normalidade dos atos de gestão, por exemplo) nem adota conceitos jurídicos indeterminados (como o da equivalência econômica entre os atos praticados e os atos dissimulados ou o de válidas razões econômicas para a prática de determinados atos). Ampara-se exclusivamente na construção civilística de *simulação*. Com isso, preserva a segurança jurídica e evita agravo ao princípio da legalidade.

Conforme exposto nos itens anteriores, o conceito de *simulação* é precisamente o que permite a identificação da aqui chamada *elisão tributária ineficaz*. O dispositivo proposto consagra expressamente o que já derivava de modo implícito da Constituição e do CTN: haverá ineficácia na *elisão tributária* apenas quando praticada mediante o emprego de atos ou negócios simulados (que dissimulem o fato imponible ou algum aspecto da hipótese ou do mandamento da norma tributária).

40. Isso permite uma primeira conclusão importante: o dispositivo introduzido pela LC nº 104/2001 dirige-se à *elisão tributária ineficaz*, não à *elisão tributária eficaz*. Atinge apenas os atos ou negócios simulados.

Nada estabelece acerca de restrição adicional à adoção de atos ou negócios jurídicos indiretos como forma de suprimir ou reduzir deveres tributários. Nada dispõe sobre o reconhecimento da invalidade da norma ou omissão normativa legitimadora da *elisão* e sua desconsideração em relação às condutas *elisivas* futuras. Limita-se a estabelecer – como já fazia o direito tributário brasileiro anterior, conforme exposto neste estudo – que os atos ou negócios simulados são ineficazes para o efeito de obter vantagem tributária. Ou seja, reconhece a *elisão tributária ineficaz*, nos exatos termos propostos acima.

Nesse ponto, portanto, o dispositivo nada traz de novo em relação ao tratamento da aqui chamada *elisão tributária eficaz*. Apenas reafirma, desta feita em termos explícitos (o que, sem dúvida, é de grande utilidade prática), que os atos ou negócios simulados devem ser desconsiderados quando dissimulem o fato imponible ou algum aspecto da hipótese ou mandamento tributários.

41. A função do dispositivo também é meramente explicitadora em relação à atribuição de competência para que a Administração pública reconheça a *simulação* (e, portanto, a *elisão tributária ineficaz*).

Como se apontou, o art. 149, VII, do CTN, já atribuía essa competência à Administração. Essa regra era excepcional em relação ao art. 105 do Código Civil, o que autorizava a Administração a reconhecer a *simulação* (e a ineficácia dos atos ou negócios simulados) mesmo sem prévia anulação judicial. Ou seja, o direito positivo vigente anteriormente já outorgava à Administração a competência hoje prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN.

Isso não retira, porém, a utilidade do novo dispositivo. Foi referida acima a polêmica acerca dos limites da competência administrativa neste ponto. É

muito conveniente que o legislador complementar haja dirimido essa dúvida, estipulando claramente que a Administração detém competência para, sem se aplicar o art. 105 do Código Civil, reconhecer e desconsiderar ela própria, para fins tributários, a ocorrência de simulação em atos ou negócios jurídicos.

42. O dispositivo contém uma ressalva final que delimita em termos formais a competência atribuída à Administração tributária, acrescentando claramente requisitos procedimentais que ampliam as garantias dos contribuintes na desconsideração administrativa de atos ou negócios que o Fisco reputa simulados.

Alude-se a que, na realização dessa desconsideração dos atos ou negócios dissimulados, deverão ser “*observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária*”. O dispositivo vincula, portanto, o exercício dessa competência a determinados procedimentos a ser estabelecidos em lei ainda não existente.

Ao contrário da disciplina anterior do tema (art. 149, VII, do CTN), que é hoje substituída pela nova regra, o dispositivo atual tem *eficácia limitada*: depende, para sua aplicabilidade plena, da edição de lei ordinária de cada ente tributante estabelecendo os procedimentos para o reconhecimento da simulação.

A LC nº 104/2001 acrescentou o qualificativo “*ordinária*” à redação original do projeto de lei complementar enviado à Câmara dos Deputados pelo Poder Executivo, onde se aludia apenas a “*lei*”. Isso parece indicar a orientação do Poder Legislativo a que o processo de reconhecimento da simulação não seja regulado através de medida provisória. De qualquer modo, seria improvável – ou até mesmo impossível – a configuração de urgência na edição de ato normativo dessa natureza no caso da disciplina do processo de desconsideração de atos ou negócios simulados.

A referência à lei (mesmo sem o qualificativo “*ordinária*”) já seria suficiente para eliminar qualquer pretensão de regular o procedimento mediante ato infralegal, como o regulamento. Trata-se de matéria em que o regulamento não pode ingressar.

Por outro lado, a redação da LC nº 104/2001 indica uma tomada de posição acerca dos limites da lei complementar nesse campo, reconhecendo-se que a regulação do processo administrativo a ser adotado para o reconhecimento da simulação é matéria de competência legislativa de cada ente político. Embora não caiba à lei complementar dispor, ela própria, sobre o que se insere na competência para a sua edição (essa é tarefa da própria Constituição Federal), a LC nº 104/2001 poderia ter, nesse ponto, conteúdo declaratório do regime já extraível da Constituição.

Alguns dos procedimentos a ser estabelecidos em lei ordinária derivam do regime geral do processo administrativo²⁶. Não se supõe, por exemplo, que o reconhecimento da simulação possa ocorrer sem a observância plena dos princípios da ampla defesa e do contraditório.

É de todo conveniente, além disso, que se estipulem regras procedimentais assegurando que o reconhecimento da simulação deve ser objeto de processo prévio ao lançamento, tal como previsto no art. 24, 1, da Lei Geral Tributária da Espanha. Além disso, a lei própria pode estabelecer determinadas presunções (sempre relativas) destinadas a suprimir a necessidade de prova específica da simulação em certos casos típicos.

43. O art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela LC nº 104/2001, representa evolução importante do direito positivo brasileiro no tratamento da *elisão tributária ineficaz* – embora não veicule genericamente critérios de reconhecimento ou qualificação jurídica da *elisão tributária eficaz*. Não se destina à supressão de mecanismos para a adoção de condutas elisivas através de atos ou negócios não-simulados.

Trata-se, interpretado nos termos acima expostos, de norma geral de direito tributário válida segundo o art. 146, III, da Constituição Federal, uma vez que se relaciona com a solução de aparentes conflitos de competência na desconsideração de atos ou negócios simulados, além de valer como exceção ao regime civil da simulação previsto no art. 105 do Código Civil. A adoção do critério de identificação da conduta elisiva baseado na *simulação* e a sujeição do reconhecimento da simulação a um *procedimento específico* atendem às determinantes constitucionais e legais que disciplinam o tratamento da elisão tributária no Brasil.

Referência Bibliográfica deste Artigo (ABNT: NBR-6023/2000):

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 8, novembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: xx de xxxxxxxx de xxxx

Obs. Substituir x por dados da data de acesso ao site.

Publicação Impressa:

Informação não disponível.

²⁶ Sobre os princípios e regras atinentes ao processo administrativo, remete-se à obra de EGON BOCKMANN MOREIRA, *Processo Administrativo – Princípios Constitucionais e a Lei nº 9.784*, Malheiros, 2000.

Interatividade

Participe do aperfeiçoamento da Revista Diálogo Jurídico



Opine sobre o assunto focado neste artigo: [clique aqui](#)



Sugira novos temas para a revista eletrônica Diálogo Jurídico: [clique aqui](#)



Imprima o artigo: tecla Ctrl+P

Envie o artigo para o seu computador: tecla: enviar página por e-mail



Cadastre-se e receba diretamente por e-mail informações sobre novos artigos publicados na revista: [clique aqui](#)