

A NORMA GERAL ANTIELISÃO TRIBUTÁRIA : ESTUDO DE SUA REGULAMENTAÇÃO NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

*Pedro Henrique Maciel Fonseca*³⁶³

RESUMO: Cuida-se de análise crítica sobre a viabilidade da criação de uma norma geral antielisão tributária no Direito brasileiro. O debate Elisão x Evasão Fiscal é trazido à tona. No plano concreto, estuda-se a tentativa de aplicação da norma antielisão tributária pela aprovação da Lei Complementar n. 104/2001, que incluiu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, bem como a tentativa de sua regulamentação pela Medida Provisória n. 66 de 2001. As deficiências formais e materiais do dispositivo são expostas. Posições do Fisco, dos Contribuintes e dos Tribunais são debatidas face às principais posições doutrinárias.

PALAVRAS-CHAVE: Elisão Fiscal. Norma Geral Antielisão.

ABSTRACT: The article hinges on a critical analysis about the viability of a general anti-tax avoidance rule in the Brazilian Law. First, tax avoidance and tax evasion are studied. In the concrete realm, the analysis is about the application of the general anti-tax avoidance rule introduced in the Brazilian Law by the Complementary Law n. 104/2001, which included the sole paragraph in the article n. 116 of the Brazilian Tax Code. The attempt of regulation of the rule, by the Provisional Measure n. 66/2002, is also discussed. The formal and material deficiencies of the rule are exposed. Positions of the Federal Revenue, Taxpayers and of the Courts are debated before the main doctrine.

KEYWORDS: Tax avoidance. General statutory anti-tax avoidance rules.

³⁶³ Graduando em Direito pela Universidade de Brasília.

1. Introdução

A discussão que se molda em torno da Elisão Fiscal parece ser um embate sem fim. Seja em países adotantes do *Common Law* ou em países cujo sistema jurídico tenha raízes no Direito romano-germânico, o debate doutrinário é sempre acalorado. Afinal, quais os limites entre a Elisão e a Evasão Fiscal? Até que ponto tem-se o Planejamento Tributário, campo adstrito à liberdade do contribuinte, e a partir de que situação tem-se a simulação, a fraude, a evasão?

Em verdade, as situações concretas, por vezes, têm limites muito tênues, chegando a esbarrar num ou noutro instituto. Visando a evitar perdas fiscais em situações limítrofes, diversos países buscaram editar as chamadas *Normas Gerais Antielisão Fiscal*, a fim de promover uma tributação isonômica para fatos geradores economicamente similares. Para tanto, tais normas criariam um fato gerador abstrato, introduzindo uma tipificação genérica de condutas no campo Tributário.

Com efeito, não seria de grande valia insistir no debate travado em meio à *Jihad* doutrinária instalada entre Elisão e Evasão Fiscal. Vale, contudo, analisar a viabilidade da *Normal Geral Antielisão* no Direito brasileiro.

Primeiramente, antes de se apreciar a viabilidade dessa norma, cumpre expor os conceitos doutrinários de Evasão e Elisão Fiscal. Já no início do século passado a discussão doutrinária se consolidava, quando em 1924 Alberto Hensel bem distinguiu os institutos:

O que distingue a elisão da fraude fiscal é que, neste último caso, trata-se de um descumprimento ilícito de obrigação já validamente surgida com a ocorrência do fato gerador, ao passo que na elisão impede-se o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador.³⁶⁴

³⁶⁴ HENSEL *apud* SOUZA, (1982, p. 56).

Assim sendo, Elisão Fiscal abarca uma atitude positiva do contribuinte, que, antecipando-se ao fato gerador, mediante conduta lícita, elide, isto é, desvia da incidência tributária, em razão de seu bom planejamento fiscal. MALERBI bem destaca o plano de licitude em que se insere a Elisão Fiscal:

A elisão tributária refere-se a um certo tipo de situações citadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence, assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar.³⁶⁵

Dessa forma, a Elisão Fiscal existe onde o legislador foi omissivo, onde não há descrição legal que justifique a tributação. Por essas razões, a economia fiscal obtida com a elisão está dentro da esfera do Planejamento Tributário, considerada verdadeira engenharia tributária por parte da doutrina.³⁶⁶ Cesar Augusto Guimarães Pereira destaca que:

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 particular. 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.³⁶⁷

É nesse plano de vazio normativo que ocorrem as articulações negociais, onde o contribuinte antevê as possíveis conseqüências fiscais de suas operações, optando por uma ou outra modalidade de

³⁶⁵ MALERBI *apud* CANTO, (1984, p. 13)

³⁶⁶ MALKOWSKI, (2000, p. 41)

³⁶⁷ PEREIRA (2001, p.26)

relação negocial. Exatamente nisso consiste o Planejamento Tributário, como ensina Rutnéa Navarro Guerreiro:

Planejamento tributário é a atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.³⁶⁸

Por outro lado, a Evasão Fiscal é marcada pela conduta ilícita do contribuinte, que age no intuito de evitar ou postergar o pagamento do tributo já devido, ou seja, após o fato gerador. Ricardo Mariz de Oliveira indica que “(...) a evasão fiscal ilegítima é a fuga da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei.”³⁶⁹ A conduta evasiva, não raro, tem reflexos penais, sobretudo por utilizar-se o agente, além da simulação, da fraude material ou ideológica para obtenção do resultado.

Ocorre que, mesmo com exaustivos referenciais teóricos, os governos de diversos países sentiam-se atados frente ao difícil enquadramento de certos casos como Evasão Fiscal, em virtude da impossibilidade de se tributar situações elisivas que tangenciavam a evasão. Frente ao constante abuso de forma e desvio de finalidade em certas transações, afluía a necessidade de se criar um mecanismo capaz de evitar a elisão fiscal: a Norma Geral Antielisão Tributária.

2. Histórico da Norma Geral Antielisão Tributária

Foi nesse contexto, em meio a “escândalos” de esquemas de elisão fiscal por parte de industrialistas e banqueiros, que a Suprema Corte Americana firmou posição pioneira no debate. O

³⁶⁸ GURREIRO (1998, p. 148)

³⁶⁹ OLIVEIRA (2008, p. 430)

denominado *Landmark Case*³⁷⁰ no direito americano, *Gregory vs. Helvering*³⁷¹, foi julgado em 1935.

Naquela ocasião, pela primeira vez, adotou-se a interpretação econômica do fato gerador (*business purpose*). Segundo esta corrente, o negócio realizado sob o manto da dissimulação seria considerado nulo, atentando-se para a real intenção da parte. O ato deixa de ser apreciado isoladamente, para que seja interpretado em contexto; foca-se a *intentio facti* em detrimento da *intentio juris*. Com esta base teórica, surgiram então as normas gerais antielisão nos Estados Unidos da América (*judicial anti tax avoidance rules*).

Seguindo essa tendência, diversos outros países adotaram a interpretação econômica em seus sistemas tributários, criando suas normas gerais antielisão, já no final do século XX. O Brasil, igualmente, cuidou de criar seu próprio dispositivo, adotando, a seu turno, o modelo francês³⁷², corrente não muito diversa.

Segundo esse modelo, o negócio realizado com o intuito de elidir não é desconsiderado, muito menos nulo. Em verdade, ocorre uma nova qualificação do negócio, caso tenha ocorrido dissimulação, abuso de direito ou de forma. O ato ou negócio é requalificado apenas para fins fiscais, subsistindo para fins não tributários.

Com essa base ideológica foi aprovada no Brasil a Lei Complementar nº 104, de 2001, que introduziu o parágrafo único no artigo nº 116 do Código Tributário Nacional³⁷³, a então norma geral antielisão brasileira. Neste sentido, vale destacar os

³⁷⁰ Pode-se entender o termo como “precedente referencial” ou *Stare Decisis*.

³⁷¹ U.S.A. Supreme Court. *Gregory v. Helvering*. 293 U.S. 465 (1935).

³⁷² Neste sentido, artigo 1741 do *Code General des Impôts* e também o artigo 64 do *Livre des Procédures Fiscales*, ambos disponíveis em <http://www.legifrance.gouv.fr>.

³⁷³ BRASIL. Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966: Código Tributário Nacional.

apontamentos de Direito Tributário Comparado realizados pelo professor Ricardo Lobo Torres, titular da UERJ:

O art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação dada pela LC 104, de 2001, recepcionou o modelo francês de norma antielisiva. (...) Na França, (...) cuida-se da repressão ao abuso de direito (...), ao prever que não podem ser opostos à Administração (...) os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato (...). A Administração fica autorizada a requalificar os fatos (...).³⁷⁴

Recepcionado o modelo antielisivivo francês, assim ficou a redação do citado dispositivo antielisivo introduzido no Código Tributário Nacional em 2001:

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.³⁷⁵

Nestes termos, o legislador nacional tentou pôr fim à celeuma, marcada por inúmeras posições doutrinárias sobre o tema. A Autoridade Administrativa teria ganhado poderes discricionários para requalificar atos praticados pelo contribuinte com o intuito exclusivo de alterar o regime jurídico aplicável. O legislador teria criado um fato gerador abstrato, embasado na dissimulação³⁷⁶.

³⁷⁴ TORRES, (2006, p. 22).

³⁷⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. (1966).

³⁷⁶ O termo causou problemas de interpretação. Dissimulação, no Direito Civil, é entendida como “simulação relativa”. De qualquer sorte, ainda se trataria de simulação, o que implicaria nulidade dos negócios. Se assim interpretada, a norma não traria novidade alguma, sendo, na verdade, uma norma geral antievasão fiscal, o que seria um pleonasma jurídico. Em vista disso, foi necessário um contorcionismo hermenêutico para entender o

3. A posição do Fisco

Logo após a edição da norma geral antielisão, a inquietude foi geral. Os tribunais³⁷⁷ não se sentiam seguros em aplicar a norma, visto que ainda não fora editada lei ordinária³⁷⁸ estabelecendo os procedimentos previstos no artigo. A Doutrina majoritária, a seu turno, criticava veementemente a norma, por criar um fato gerador abstrato, afrontando princípios constitucionais.

O sentimento por parte da Administração Pública era de que não haveria mais perda fiscal em razão de casos de elisão. A norma teria trazido a paz jurídica que faltava aos órgãos fazendários. As palavras do Exmo. Sr. Ministro José de Castro Meira, do E. Superior Tribunal de Justiça, em voto sobre a questão, bem ilustram o aludido:

A doutrina dominante, de há muito tem admitido que a Administração Fiscal proceda com a chamada interpretação econômica do fato gerador, para desconsiderar a forma jurídica de atos ou negócios praticados com fraude à lei e com nítido intuito de sonegação fiscal. É bem verdade que sempre existiu uma certa resistência por parte de alguns doutrinadores, extremamente afetos ao formalismo exacerbado dos institutos jurídicos, em aceitar a adoção da teoria da interpretação econômica do fato gerador. Objetivando obviar as discussões e as resistências infundadas, eis que veio a lume o art. 116, parágrafo único do CTN, acrescentado pela Lei Complementar n.º

termo dissimulação como a opção por uma via negocial estritamente em razão dos seus efeitos tributários.

³⁷⁷ Refere-se ao tribunal administrativo: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Ver-se-á exemplos de julgados mais adiante.

³⁷⁸ O tema será tratado adiante, mas adianta-se que apenas Lei Complementar poderia regular o instituto.

104/2001 (...).

Ninguém duvida que à Administração Fazendária sempre foi facultada, antes mesmo da entrada em vigor do parágrafo único, do art. 116 do CTN, a possibilidade de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte ou responsável com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador. Assim, o Poder Público sempre dispôs de um mecanismo eficaz de combate à evasão fiscal, na medida em que a própria Administração Fazendária, desde que permitido ao contribuinte ou responsável o exercício do contraditório e da mais ampla defesa, poderia, sem o socorro do Judiciário e à margem de autorização legal específica, desconsiderar a forma jurídica de um ato ou negócio praticado, na busca de sua realidade econômica. O art. 116, parágrafo único, do CTN veio, apenas e tão-somente, positivar uma prática antiga da Administração Tributária, admitida pelo Judiciário, mesmo à margem de previsão legal específica.³⁷⁹

Ocorre que, como dito, logo após a edição da lei, o país vivenciava um vácuo legislativo, pois faltava a regulamentação da norma antielisão. O Presidente da República, para que a norma não se tornasse inócua, editou a Medida Provisória nº 66³⁸⁰, de 29 de agosto de 2002. Embora não desse, de imediato, eficácia à norma geral antielisão, a MP já indicava os nortes de sua regulamentação.

³⁷⁹ STJ. Segunda Turma. Recurso Ordinário de Mandado de segurança nº 15.166/BA. Relator: Min. Castro Meira. Publicado no DJ em 08/09/2003, p. 262.

³⁸⁰ A Medida Provisória ficou conhecida como “Mini reforma tributária”. O texto convertido em lei dispunha sobre não incidência cumulativa do PIS/PASEP, reabertura do REFIS, entre outros.

Tributaristas e contribuintes de todo o país quedaram-se apreensivos em relação ao seu planejamento tributário frente à edição da norma antielisão e sua eminente regulamentação. Em virtude das inúmeras consultas à Receita Federal do Brasil, o órgão manifestou-se publicamente em nota técnica sobre a questão. A Receita Federal chegou a considerar, erroneamente, que a norma já era válida e eficaz, expondo inclusive os motivos e razão de ser do dispositivo. Vale trazer a lume trechos da referida nota:

Em razão dos questionamentos recorrentes surgidos sobre a regulamentação da norma geral antielisão, prevista na Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, a Receita Federal dá as seguintes explicações:

(...)

b) A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em seus artigos 13 a 19, trouxe a regulamentação prevista pelo CTN. Ela elenca as hipóteses de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido por meio da utilização do abuso de forma ou pela prática de atos sem qualquer propósito negocial; bem assim disciplina procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do CTN.

c) As alterações legislativas acima referidas objetivam tornar o sistema tributário o mais igualitário e neutro possível. O montante do tributo recolhido em determinada circunstância não pode ser diferente em razão da forma como o negócio foi exteriorizado. O conteúdo é o que prevalece. O dever tributário igual para pessoas em situação equivalente é o ideal almejado. Nessa mesma linha, é importante evitar que a decisão negocial seja adotada em razão apenas da questão tributária. No palco dos negócios, o merecedor dos holofotes é o tino comercial, não o fiscal.

d) As inovações, via de regra, trazem consigo alguma rejeição. Isso ocorreu com relação à norma geral

antielisiva. Aqueles que defendem a inviabilidade da norma buscam a defesa absoluta do princípio da legalidade, mais precisamente, o da reserva legal, segundo o qual só se pode exigir tributo daquele que realize o fato descrito na norma. Fatos não perfeitamente enquadrados na hipótese descrita na lei não estariam sujeitos à tributação. Ocorre, entretanto, que os princípios não são de aplicação absoluta. Devem ser aplicados em consonância com os demais princípios. Cite-se, apenas como exemplo, os princípios da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva.
(...).³⁸¹

Em que pese a louvável postura da Receita Federal, na defesa da norma com fundamento no interesse público e na isonomia, a Doutrina majoritária afirma que a norma geral antielisão não merece acolhimento no ordenamento nacional, mormente num país onde a carga tributária é uma das mais elevadas do mundo. O objetivo do dispositivo, na perspectiva da Receita, seria buscar um tratamento fiscal igualitário, isto é, não permitir que contribuintes realizem um necessário planejamento tributário, visto que há quem não o faça. A mesma circunstância deveria gerar o mesmo tributo, independente da forma como realizado o ato ou negócio.

Entretanto, a Receita Federal não observou que o dispositivo estava eivado de limitações formais e materiais. A interpretação econômica dos negócios foi levada ao extremo, de forma que o princípio da legalidade, corolário básico do Estado Democrático de Direito restou suprimido.

Realmente, mesmo após oito anos de edição, a norma ainda causa divergências quanto ao seu sentido e alcance. A doutrina contrária à norma pregava que a Medida Provisória 66/2002 não era formalmente suficiente para dar eficácia à norma geral

³⁸¹ Nota Técnica da Receita Federal do Brasil, publicada em 08 de novembro de 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Imprensa/Notas/2002/novembro/08112002.htm>. Acesso em: 09 de fevereiro de 2009.

antielisão. De fato, deve-se perceber que o dispositivo padece de eficácia limitada, visto que não há Lei Ordinária³⁸² regulamentando o dispositivo.

Em vista da lacuna gerada, em 30 de dezembro de 2002, o Congresso Nacional apreciou o Projeto de Lei de Conversão da referida MP. Nessa oportunidade, o conteúdo da Mini Reforma Tributária³⁸³ foi apenas parcialmente convertido na Lei nº 10.637/2002, sendo vetados os dispositivos relacionados à elisão fiscal.

Em apreciação ao atendimento dos pressupostos constitucionais de relevância e de urgência, necessários para análise de eventual conversão da Mini Reforma Tributária em lei, a Câmara dos Deputados decidiu por bem suprimir os artigos 13 a 19 do texto da MP a ser apreciada pelo Plenário. O parecer do deputado relator, acatado pelo Plenário, constituiu verdadeira mensagem de veto à norma geral antielisiva. O ilustre membro da Câmara ressaltou:

Assim, se pode ser relevante, para a Receita Federal, livrar-se da agenda pendente que repousava nas gavetas do Órgão, a mesma relevância está longe de ser tão aparente do ponto de vista dos interesses genuínos do público em geral.

(...)

Mas não tem nenhuma urgência, e pouca relevância, despejar ensaios precipitados e imaturos, eivados de marcas autocráticas e de visíveis injuridicidades, a respeito de critérios e mecanismos antielísivos nitidamente afrontosos à consciência jurídica dominante, de que tratam os artigos 13 a 19. Estamos saneando esta inadmissibilidade mediante a supressão desses dispositivos.

(...)

Primeira, quanto às normas antielísivas, dos arts. 13 a 19, que são inquinadas de inconstitucionais por

³⁸² Em verdade, a exigência deveria ser de Lei Complementar, tema que será devidamente apreciado em tópico específico.

³⁸³ Como ficou popularmente conhecida a referida Medida Provisória.

amplios setores da comunidade jurídica brasileira, contornaremos o obstáculo propondo a supressão dos dispositivos sob suspeita.³⁸⁴

Como bem apontado, o regulamento do procedimento previsto na norma geral antielisão era prematuro e marcado de afrontas aos princípios constitucionais. Destarte, permaneceu o vazio³⁸⁵ normativo na necessária regulamentação da norma geral antielisão. Com o veto da regulamentação, restou claro que a norma antielisão tinha eficácia limitada, visto que estava maculada com uma pecha formal: falta de norma regulamentadora do procedimento previsto no parágrafo único do artigo 116, CTN.

4. Problemas formais da Norma Geral Antielisão e a posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF³⁸⁶

Mesmo face à eficácia limitada da norma, caso³⁸⁷ singular foi apreciado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, antigo

³⁸⁴ Parecer apresentado em Plenário à Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Mensagem nº 00191, de 02/09/2002. Relator: Deputado Benito Gama. Voto. Páginas 33-35.

³⁸⁵ Destaca-se que há um Projeto de Lei em trâmite na Câmara dos Deputados: PL nº 536/2007, apensado a outro Projeto de Lei similar: PL nº 133/2007, já com parecer do Relator pela rejeição do projeto. Deve-se observar que são projetos de Lei Ordinária, espécie que não pode regulamentar a Norma Antielisão, como se verá adiante.

³⁸⁶ O órgão integra o Ministério da Fazenda e sofreu alteração regimental, deixando de denominar-se “Conselhos de Contribuintes” para ter então a denominação atual. O precedente analisado foi julgado sob a égide da antiga estrutura. O artigo 1º do Anexo I de seu Regimento Interno esclarece: “Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”.

³⁸⁷ Ministério da Fazenda. Antigo Segundo Conselho de Contribuintes. Segunda Câmara. Unanimidade. Recurso de Ofício nº 124.369. Processo

Conselho de Contribuintes, afastando qualquer dúvida sobre a inaplicabilidade da norma. A Segunda Câmara do então Segundo Conselho apreciou recurso da Fazenda Nacional contra decisão de primeira instância que anulou lançamento da Receita Federal, fulcrado exclusivamente no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Na ocasião, o CARF entendeu por bem manter a anulação do lançamento, em favor do contribuinte. Para o colegiado, a exigência de mais de R\$ 725.000.000,00 (setecentos e vinte e cinco milhões de reais), a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), padecia de falta de suporte legal, visto que a norma geral antielisão teria eficácia limitada, pois lhe faltava norma integradora que lhe garantisse eficácia plena.

Certamente, é de grande valia a exposição de alguns pontos do Acórdão referente ao supramencionado precedente. Inicialmente, vale destacar a situação fática que gerou o lançamento fiscal, boa ilustração para a discussão ora em tela.

No relatório, o Conselheiro Relator indicou que o contribuinte criou uma rede de distribuição formada por quatro empresas, que funcionavam, em verdade, como se uma empresa fossem, constituída com o intuito de fugir à caracterização de interdependência³⁸⁸, o que acarretaria majoração³⁸⁹ do valor tributável (Regulamento do IPI³⁹⁰). Para a autoridade fiscalizadora, ficou evidente a unicidade das distribuidoras, marcada por abuso de direito na secção da empresa.

Administrativo nº 10074.000471/2002-88. Julgado em 28 de março de 2006.

388 O Regulamento do IPI, em seu artigo 520, dispõe, entre outros, que serão consideradas interdependentes duas firmas quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social ou quando houver entre elas contrato de exclusividade.

³⁸⁹ O Regulamento do IPI proíbe a venda de produtos para empresas interdependentes abaixo do valor de mercado, o que aconteceu no caso.

³⁹⁰ Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, publicado no DOU de 27/12/2002.

Buscando evitar a elisão fiscal, embasada no artigo 116, parágrafo único do CTN, a autoridade fiscal assim fundamentou o lançamento:

(...) o contribuinte pode se valer de determinada forma jurídica atípica e, em caso de abuso, o efeito tributário a ser considerado não será aquele decorrente da forma usada, mas sim aquele que decorreria da forma jurídica típica, ou seja, da forma jurídica que melhor traduziria a materialidade econômica do fenômeno verificado.³⁹¹

Todavia, o Órgão Fiscal bem destacou que o lançamento não tinha base legal, pois faltava lei integradora que conferisse eficácia plena à norma geral antielisão. O óbice formal à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional foi bem explanado nas razões da decisão de primeira instância, acolhidas no voto condutor do julgado no CARF, *verbis*:

(...) Há de sobrevir norma futura que com certeza terá como norte os ditames da Medida Provisória nº 66/2001 – rejeitada pelo Congresso Nacional (...).

(...) o dispositivo previsto no § único do art. 116 do CTN reveste-se de eficácia limitada, ou seja, depende da edição de norma integradora que lhe garantirá eficácia plena.

(...) inexistente esta [a lei integradora] à data do lançamento, ofensa houve ao princípio da legalidade, previsto no art. 37 da Constituição Federal como princípio geral da Administração Pública.

(...)

Desafortunadamente esbarrou o lançamento na preliminar levantada pela contribuinte e acatada por este julgador: se inexistente lei integradora, inexistente igualmente a possibilidade jurídica de se constituir crédito tributário tendo como fulcro o

³⁹¹ Ministério da Fazenda. Segundo Conselho de Contribuintes. Segunda Câmara. Unanimidade. Recurso de Ofício nº 124.369. Processo Administrativo nº 10074.000471/2002-88. Julgado em 28 de março de 2006.

comando contido no artigo 116, § único, do Código Tributário Nacional, com redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, por se tratar de dispositivo de eficácia limitada.³⁹²

Como se percebe, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da própria Administração Pública Federal, reconhece a inaplicabilidade da norma. Em verdade, até o presente momento, resta inócua a norma geral antielisão introduzida no Brasil pela Lei Complementar nº 104/2001.

Por oportuno, cumpre, nesse aspecto, destacar que afirma-se, ainda, que a norma a ser editada, na tentativa de regulamentar o dispositivo antielisão do parágrafo único do art. 116, CTN, deverá ser Lei Complementar. Expõe-se aqui outra pecha formal presente na norma, tal como foi inserida no Código Tributário Nacional.

A Lei Complementar nº 104/2001 pecou em sua redação, ao delegar à Lei Ordinária competência exclusiva de Lei Complementar. A Constituição Federal³⁹³ de 1988 reza, em seu artigo 146, que cabe à Lei Complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária. Dessa forma, a eventual regulamentação da norma antielisão por Lei Ordinária afrontaria³⁹⁴, em tese, a Carta Cidadã.

O texto da LC 104/2001 deveria ter trazido, já em seu bojo, a necessária regulamentação. Não o fazendo, caberá exclusivamente ao legislador complementar tratar do assunto. Para ilustrar o problema gerado, basta imaginar o caos normativo que se instauraria no país com a edição de diferentes leis ordinárias nos âmbitos federal, estadual e municipal, cada uma regulamentando a norma geral antielisão a sua maneira.

³⁹² *Idem.*

³⁹³ BRASIL. Constituição Federal (1988).

³⁹⁴ O Supremo Tribunal Federal já se manifestou nesse sentido, em julgamento da ADIn nº 1.600/DF. (Supremo Tribunal Federal. Plenário. ADI 1600. Relator: Min. Sydney Sanches. Relator para o Acórdão: Min. Nelson Jobim. Julgado em: 26/11/2001. Publicação: DJ de 20/06/2003, p. 56.)

Por fim, resta saber se, vencidos os óbices formais e concretizada a definitiva introdução da norma geral antielisão no ordenamento pátrio, será realmente válida a norma, frente à Constituição Federal. Os estudos tributários sobre o tema, adianta-se, apontam para a inviabilidade da norma.

5. Inviabilidade da Norma Geral Antielisão Tributária

No plano material, a Doutrina já expôs exaustivamente pensamentos contrários à adoção da norma geral antielisão. Do modo como foi introduzida no ordenamento pátrio, dificilmente a norma poderá ter eficácia, ainda que regulamentada. Diversos são os empecilhos materiais à recepção do instituto.

Como visto, apenas Lei Complementar poderia dar eficácia à norma geral antielisão. Entretanto, ainda que utilizada a boa técnica jurídico-legislativa, o instituto provavelmente encontraria óbice na Magna Carta, vindo a sofrer controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Não é outra a posição de Hugo de Brito Machado:

Qualquer que seja a posição que se adote, tem-se de admitir que uma norma geral antielisão nada mais é do que um reforço aos poderes da Administração Pública. Se colocada em texto de lei complementar pode ter sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade que tem como um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição, em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar o tributo.³⁹⁵

Em ocorrendo tal controle, verificar-se-ia que a norma esbarra nos princípios tributário-constitucionais da legalidade e da tipicidade. O Fisco não pode exigir do Contribuinte tributo não previsto em lei, embasado em fato gerador abstrato, como propõe a

³⁹⁵ MACHADO (2002, p. 109)

norma geral antielisão. Nesse prisma, Edvaldo Pereira de Brito defende a tese de que:

Não há possibilidade de existência, no direito brasileiro, de uma norma geral anti-elisão tributária, enquanto a Constituição mantiver a nucleação de que se fala supra, na qual se inclui o princípio da estrita legalidade do elemento material da hipótese do fato gerador com o corolário do princípio da tipicidade cerrada.³⁹⁶

O princípio da legalidade está insculpido na Constituição Federal de 1988, tendo vários focos. Primeiramente, afirmado em defesa do cidadão contribuinte no artigo 5º, inciso II; como rédea à Administração Pública, insere-se no artigo 37, *caput*. Já especificamente no campo tributário, o princípio da legalidade encontra-se presente no artigo 150, inciso I, onde se encontra manifestação da máxima latina *nullum tributum sine lege*.

Dessa forma, a Administração Pública não poderia tributar quaisquer “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo”³⁹⁷. Aparente, então, o problema central da norma geral antielisão: o fato, justamente, de tratar-se de uma norma geral. As condutas elisivas, para serem combatidas, deveriam ser pormenorizadamente descritas, sob pena de afrontar o princípio da tipicidade, também previsto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Com base nesse segundo princípio, a Doutrina já se manifestou no sentido de rejeitar a viabilidade da norma antielisão, dada sua generalidade:

(...) a lei tributária, além de descrever minudentemente a hipótese de incidência do tributo, precisa prever as ações concretas que o fisco deverá tomar para arrecadá-lo.

O princípio da tipicidade está a rejeitar a possibilidade de a tributação ocorrer por meio de conceito ou cláusula geral do tributo. É necessário

³⁹⁶ BRITO (2001, p. 73)

³⁹⁷ Código Tributário Nacional, artigo 116, parágrafo único.

que seja feita uma escolha, ou melhor, a seleção dos fatos ou situações que demonstrem capacidade econômica e que, portanto, devam ser tributados. (...) Dessa forma, evita-se a discricionariedade tanto por parte do Poder Executivo quanto do Poder Judiciário no que diz respeito à fixação dos elementos essenciais do tributo.³⁹⁸

Como se percebe, a generalidade da norma cria problemas tanto para o Fisco quanto para os Contribuintes. Se por um lado impossibilita sua aplicação, tornando inócua a norma, por outro traz insegurança jurídica ao Contribuinte. A norma deve ser clara e objetiva, de forma que o cidadão comum possa interpretá-la e aplicá-la, principalmente nas hipóteses de tributos declarados, sujeitos à homologação. O tributarista Hamilton Dias de Souza bem explica que:

Não se exige uma pormenorização exacerbada das situações alcançadas pela norma, mas sim que se exprima a sua vontade de tal forma que o cidadão comum tenha condição de prever, com segurança, as conseqüências de seus atos, até porque geralmente lhe compete apurar e recolher o tributo sem prévio exame da autoridade administrativa (CTN, art. 150). A norma cujo conteúdo não seja determinável padece de insuficiência de densidade normativa, ou seja, ausência de normas capazes de regular as situações abrangidas pela lei, tornando-se inválida.³⁹⁹

Não restam dúvidas, então, que da própria amplitude da norma decorre a dificuldade de sua aplicação. Na tentativa de combater a elisão fiscal, aplicando a interpretação econômica ao fato gerador, o Fisco deverá trabalhar na adoção de uma Lei Complementar que crie, especificamente, tipos tributários antielísivos precisos.

6. Considerações Finais

³⁹⁸ MEYER-PFLUG (2008, p. 142-143)

³⁹⁹ FUNARO, SOUZA (2007, p. 69-70)

De todo o exposto, percebe-se que, de maneira alguma, a introdução da Norma Geral Antielisão no Direito brasileiro colocou fim à questão do combate à Elisão Fiscal. Pelo contrário, tal como foi estabelecida, a norma gerou ainda mais insegurança e debates no plano fiscal.

Fisco e Contribuintes continuarão o debate sobre o tema. O fiel da balança separa, em um prato, argumentos fazendários embasados no princípio da isonomia e no interesse público; por outro lado, tem-se os interesses do cidadão, assegurados pela Magna Carta: a liberdade do contribuinte, os princípios da legalidade, tipicidade, proteção à propriedade privada, etc.

Afinal, resta saber se é válido combater a elisão fiscal, sendo esta conduta lícita e como poderão as autoridades fiscais enquadrar uma ou outra conduta como dissimulada. Os meios de prova são delicados. O poder discricionário criado com a norma geral antielisão poderá se tornar meio de restrição de direitos constitucionalmente assegurados.

Conclui-se, portanto, pela inviabilidade da norma geral antielisão tributária. Primeiramente, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é inaplicável, pois padece de eficácia limitada por não ter norma integradora de seu procedimento. Em segundo lugar, apenas Lei Complementar poderia regulamentar o procedimento de combate à Elisão Fiscal.

Noutro plano, ainda que regulamentada, a norma geral antielisão não seria viável. A generalidade da norma afronta os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade. Se de outro modo fosse introduzida no ordenamento pátrio, a norma antielisiva não poderia ser geral, mas sim elencar tipos e procedimentos específicos de combate à Elisão Fiscal.

7. Referências Bibliográficas

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa*

do Brasil. Texto completo até a Emenda Constitucional n. 57. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em 5 de fevereiro de 2009.

_____. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 de outubro de 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em 5 de fevereiro de 2009.

_____. *Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002*. Dispõe sobre a não cumulatividade entre PIS/PASEP; procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 de agosto de 2002.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Nota explicativa: *“Receita esclarece regulamentação da norma antielisão.”* Brasília, DF, 8 de novembro de 2002. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br/Imprensa/Notas/2002/novembro/08112002.htm. Acesso em: 2 de fevereiro de 2009.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. *Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Portaria MF n. 256, de 22 de junho de 2009*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 de junho de 2007. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em: 10 de outubro de 2009.

_____. Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002.

Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27/12/2002.

_____. Poder Legislativo. *Projeto de Lei de Conversão.* Parecer do Relator: Deputado Benito Gama. Mensagem nº 00191, de 02/09/2002. Voto. Disponível em: www.camara.gov.br. Acesso em: 10 de fevereiro de 2009.

_____. Ministério da Fazenda. Antigo Segundo Conselho de Contribuintes (CARF). Segunda Câmara. Processo Administrativo n. 10074.000471/2002-88. *Recurso de Ofício n. 124.369.* Ementa: "IPI. Desconsideração de atos e negócios jurídicos." Recurso de Ofício negado. Acórdão n. 202-16.959. Recorrente: DRJ Juiz de Fora-MG. Recorrida: Belfam Indústria Cosmética S/A. Relator: Conselheira Maria Cristina Roza da Costa.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1600/DF.* Requerente: Procurador Geral da República. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Sydney Sanches. Relator para o Acórdão: Min. Nelson Jobim. Julgado em: 26/11/2001. Publicação: Diário de Justiça de 20/06/2003, p. 56.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 15.166/BA.* Recorrente: GEG Móveis Máquinas e Equipamentos Ltda. Relator: Ministro Castro Meira. Julgado em 7 de agosto de 2003. Diário de Justiça, Brasília, DF, 8 de setembro de 2003, p. 262.

BRITO, E. P. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104.* //n: Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário. 1ª Ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 47-74.

CANTO, Gilberto Ulhôa. *Elisão e Evasão Fiscal*. In.: Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13, 1988.

FUNARO, Hugo. SOUZA, Hamilton Dias de. *A insuficiência de Densidade Normativa da “Norma Antielisão (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional)*. In.: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 146. São Paulo: Ed. Dialética, 2007, p. 61-85.

FRANCE. *Code Général des Impôts*. Disponível em: <http://www.legifrance.gouv.fr>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2009.

_____. *Livre des Procédures Fiscales*. Disponível em: <http://www.legifrance.gouv.fr>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2009.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. *Planejamento tributário: Os limites de licitude e de ilicitude*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática: 2º volume*. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *A norma antielisão e o princípio da legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN*. In.: O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MALKOWSKI, Almir. *Planejamento Tributário e a questão da Elisão Fiscal*. Leme: De Direito, 2000.

MEYER-PFLUG, Samantha. *Do princípio da legalidade e da tipicidade*. In.: Curso de Direito Tributário. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento Tributário, Elisão e*

Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. In.: Curso de Direito Tributário. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PEREIRA, C. A. G. *A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001. In. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104.* Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 23-46.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária.* (Trecho traduzido pelo autor). 4. Ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas Gerais Antielisivas. In.:* REDAE - Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Número 04. Salvador, 2006. Disponível em: www.direitodoestado.com.br/revistas.asp. Acesso em: 08 de fevereiro de 2009.

UNITED STATES OF AMERICA. Supreme Court. Appeal n. 293 U.S. 465. *Gregory v. Helvering*. Argued December 4th, 1934. Decided January 7th, 1935. (1935). Disponível em: <http://supreme.justia.com/us/293/465/case.html>. Acesso em 8 de fevereiro de 2009.