

# **A EVASÃO TRIBUTÁRIA E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**Crisley de Souza Feitoza**

Mestranda em Direito Empresarial  
Faculdade de Direito Milton Campos

## **Sumário:**

1. Introdução. 2. Breves considerações acerca dos termos elisão e evasão fiscal. 3. Do significado e alcance do termo "dissimulação". 4. Dos princípios constitucionais tributários. 4.1. Princípio da legalidade. 4.2. Princípio da tipicidade. 4.3. Princípio da isonomia. 4.4. Princípio da capacidade contributiva. 5. Interpretação econômica na direito tributário. 5.1. Breve histórico. 5.2. A interpretação econômica no direito brasileiro. 6. Conclusão. 7. Referências Bibliográficas.

## **1. INTRODUÇÃO**

Em 10 de janeiro de 2001, foi publicada a Lei Complementar n.º 104, que introduziu diversas alterações no Código Tributário Nacional. Dentre estas alterações, certamente a que tem gerado mais polêmica entre os operadores do Direito Tributário foi o acréscimo de um parágrafo único no artigo 116 daquele diploma legal, confira-se:

"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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

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

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

Conforme se verifica, a Lei Complementar n.º 104/2001, acrescentou um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional que, em síntese, autoriza a autoridade administrativa, mediante a observação de procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, a desconsiderar atos ou negócios jurídicos

praticados pelos contribuintes com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

A análise dos estudos até então publicados acerca do presente tema, possibilita concluir que não há, doutrinariamente, posição unânime acerca da constitucionalidade e alcance da regra inserta no artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Parte da doutrina afirma que dito acréscimo trata-se da introdução de norma geral antielisiva em nosso ordenamento jurídico e, assim sendo, absolutamente inconstitucional. Outros, acreditam, ainda que, seja a inserção da interpretação econômica no âmbito do Direito Tributário brasileiro, sendo igualmente inconstitucional, uma vez que a Constituição Federal de 1988 consagra a segurança jurídica, consubstanciada, para este ramo do Direito, nos princípios da legalidade e da tipicidade.

Mister esclarecer, ainda que, alguns doutrinadores afirmam que, efetivamente, a alteração do artigo 116 do Código Tributário Nacional não trouxe inovação alguma para o Direito Tributário, apenas tornou expressa prerrogativa já inerente à Administração Fazendária, haja vista o comando do artigo 105 do Código Civil.

Dentre todos os que se manifestaram até então sobre o tema, CÉSAR A. GUIMARÃES PEREIRA, JOÃO FRANCISCO BIANCO, RICARDO LOBO TORRES, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA E MARCO AURÉLIO GRECO, posicionam-se, desde que observados os limites constitucionais ao poder de tributar e os direitos dos contribuintes, favoravelmente à alteração em tela, por tratar-se de norma de combate à evasão fiscal, corruptora do sistema tributário, posto que diminui ilegal e consideravelmente a arrecadação tributária no Brasil.

Com muita propriedade, MARCO AURÉLIO GRECO (GRECO, 2000, p. 185) aponta três objeções contra o dispositivo, a saber:

- Agressão à legalidade estrita, garantida pelo artigo 150, I da Constituição Federal de 1988;
- Violação da tipicidade fechada, que é corolário da legalidade estrita e, assim sendo, violação, por duas vezes, do artigo 150, I da Constituição Federal de 1988;
- Instauração da tributação por analogia e introdução da interpretação econômica no Direito Tributário, agredindo o princípio da certeza e da segurança das relações jurídicas.

De fato, o Eminent tributarista acertou em seus apontamentos. O cerne da questão é a constitucionalidade, enfocada sob os aspectos ressaltados, bem como o alcance do dispositivo introduzido pela Lei Complementar n.º 104/2001.

Assim sendo, haja vista a complexidade da discussão instaurada, mister, tecer algumas considerações acerca do conceito e diferenças existentes entre elisão e evasão fiscal, o significado e alcance do termo dissimulação, a eficácia e aplicabilidade dos princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade, da capacidade contributiva e da isonomia e, ainda, o posicionamento doutrinário acerca da integração da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro.

Resta pois, evidenciada as proposições a serem abordadas no presente artigo, que visa a uma análise técnica da alteração introduzida no artigo 116 do Código Tributário Nacional, mediante a edição da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001.

## **2. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS TERMOS ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

Indubitavelmente, o pensamento de RUBENS GOMES DE SOUSA (SOUSA, 2001, P. 60) acerca da elisão e da evasão fiscal representa um marco no direito tributário brasileiro, pois, este célebre doutrinador foi o primeiro a analisar, objetivamente, a questão sob a ótica do momento da ocorrência do fato gerador.

O eminente jurista acima citado, explicita seu posicionamento em parecer de sua autoria publicado pela editora Resenha Tributária em 1976, no qual analisa questão sobre o Imposto de Renda, donde, deduz-se que o elemento essencial que deve ser adotado pelo intérprete para classificar determinada conduta adotada pelo contribuinte como elisiva ou evasiva, repousa no momento da ocorrência do fato gerador: se antes, a conduta é elisiva; se posterior, mesmo que por meios lícitos, há de ser considerada evasiva e, portanto, ilícita, atentatória aos cofres públicos.

Conforme se verifica na decisão abaixo colacionada, o Conselho de Contribuintes Federal adota, simplesmente, o critério referente à licitude ou não dos meios adotados pelo contribuinte, geradores de economia tributária, confirme-se:

"Ementa: IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os

objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.(...)"(Número do Recurso 006102. SEXTA CÂMARA. Processo n.º:13884.000029/95-33.Relator: Genésio Deschamps. Acórdão 106-09343. Disponibilidade e acesso: <[www.conselhos.fazenda.gov.br](http://www.conselhos.fazenda.gov.br)>) (original sem destaques)

Neste sentido, há muito já era o entendimento de AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO (FALCÃO, 1977, p. 60), que afirma que não há empecilho algum em o contribuinte dispor de seus negócios de maneira tal a ocasionar redução no pagamento de tributos, porém, faz uma ressalva: " desde que não ocorra aquela manipulação do fato gerador, no que toca ao seu revestimento jurídico."

Conforme se verifica dos dois posicionamentos ora expostos acerca das expressões elisão e evasão fiscal, vê-se que a esta é dada conotação de prática de conduta ilícita, enquanto àquela de conduta lícita. Este, pois, o posicionamento que se adota no presente artigo.

Em verdade, a definição da evasão fiscal, enquanto ilícito tributário, em oposição à elisão fiscal, lícita, depende da postura de cada autor perante o planejamento tributário, pois alguns doutrinadores entendem que as condutas são fraudulentas quando realizadas apenas com o intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo. Deve, segundo este entendimento, a conduta ter motivação extratributária, ou do contrário, será fraudulenta ou abusiva.

Sugerem estes autores, entre eles MARCO AURÉLIO GRECO, que a vontade do agente seja aferida por testes pré-elaborados, como o teste da utilidade negocial (business purpose test), adotado pelo direito tributário norte-americano.

Em síntese, esta teoria considera que, qualquer medida adotada pelo contribuinte que tenha como intuito primordial a economia de impostos, como por exemplo, a reorganização societária efetivada sem este fim específico, é considerada evasão fiscal e, sendo assim, é lícito ao fisco exigir tributos incidentes sobre a operação dissimulada pelo negócio ostensivamente apresentado.

A criação desta teoria derivou, assim, da percepção da vontade da lei. A introdução de testes de elisão fiscal pontuou a jurisprudência tributária nos Estados Unidos da América. Através deste teste, busca-se o objetivo negocial do ato jurídico apresentado pelo contribuinte. O significado econômico do negócio jurídico é indispensável para caracterização ou não de ocorrência ou tentativa de elisão ou evasão fiscal.

No Brasil, o problema do controle da elisão e da evasão fiscal ainda é uma celeuma. Talvez, este comando introduzido pela Lei Complementar n.º 104/2001 seja uma tentativa de procurar controlar e manter a arrecadação tributária no País. Resta, pois, agora, analisar quais os critérios legítimos que deverão ser adotados pelo intérprete para qualificação do que seja conduta elisiva, portanto lícita, ou evasiva, sendo, pois, ilícita, haja vista que a Administração Pública não pode, simplesmente, tolher o direito do contribuinte de economizar tributos lícitamente mediante a adoção de um planejamento que aponte apenas alternativas legalmente não proibidas.

### **3. DO SIGNIFICADO E ALCANCE DO TERMO "DISSIMULAÇÃO"**

Primeiramente, imperioso apresentar o conceito de simulação adotado pela doutrina civilista. WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, assim a define e caracteriza, confira-se:

"Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado."

O instituto jurídico da simulação está disciplinado no artigo 102 do Código Civil, a saber:

"Art.102 - Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:  
I - quando aparentemente conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem;  
II - quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;  
III - quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados."

Conforme se verifica, no parágrafo único introduzido no artigo 116 do Código Tributário Nacional, o legislador complementar utilizou-se do termo "dissimulação" e não simulação. Desta feita, necessário prestar esclarecimentos acerca da diferença entre estas duas figuras do Direito Civil.

A distinção entre as duas figuras foi apontada por FERRARA (FERRARA, 1993,213) e adotada por toda doutrina civilista. Primeiramente, enfatiza que, 'em ambas, o agente quer o engano; na simulação quer enganar sobre a existência de

uma situação não-verdadeira, na dissimulação sobre a inexistência de uma situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara.'

CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA (PEREIRA, Instituições..., v. I, p. 367), esclarece que dissimulação é o mesmo que simulação relativa, ou seja, não passa de uma espécie do gênero simulação, ocorrendo quando o ato praticado pelo agente tem o objetivo de encobrir outro de natureza diversa.

Pelo o que se verifica da conceituação dada pelos ilustres civilistas, obviamente mais conhecedores da matéria do que os tributaristas, a dissimulação ou simulação relativa tem caráter ilícito, estando disciplinada no capítulo do Código Civil que trata dos defeitos dos atos jurídicos.

Em verdade, o critério diferenciador das duas figuras, quais sejam, simulação e dissimulação reside no dolo, isto é, na intenção do agente em prejudicar terceiros, bem como em violar expressa disposição legal. Segundo a doutrina civilista, na ausência do elemento dolo, consubstanciado em qualquer das hipóteses ora apontadas, ter-se-á ato dissimulado válido.

Como dito na precedência, um dos pontos de divergência existente na melhor doutrina acerca do presente tema, reside no fato do alcance do termo dissimulação utilizado pelo legislador complementar na redação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Para MIZABEL ABREU MACHADO DERZI (DERZI, 2000, p. 217-219), a norma acrescida ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, mediante a inserção de um parágrafo único, autoriza a autoridade administrativa a desconsiderar, tão somente, atos ou negócios jurídicos dolosamente dissimulados, fraudulentos, ou seja, aqueles que visam o ocultação do fato gerador ou de fatos elementos constitutivos da obrigação. Em suma: " visa a coibir a simulação que viola disposição de lei tributária e que, portanto, não pode ter validade jurídica". Comungam deste entendimento CÉSAR A. GUIMARÃES PEREIRA (PEREIRA, 2000, p. 43-44) e RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (OLIVEIRA, 2000, p. 267).

Todavia, contrapondo-se ao posicionamento acima explicitado, MARCO AURÉLIO GRECO (GRECO, 2000, p. 194), afirma que, visto desta forma, o parágrafo único introduzido no art.116 do CTN, seria inócuo, pois não está a trazer inovação alguma. Assim, este doutrinador interpreta o termo "dissimular" de maneira ampla, dando maior abrangência ao mesmo, incluindo em seu alcance as figuras do abuso de direito, da fraude à lei e dos negócios indiretos.

Neste ínterim, mister esclarecer, brevemente, o que sejam e o tratamento dispensado a estas três formas jurídicas, quais sejam, o abuso de direito, a fraude à lei e os negócios jurídicos indiretos.

ALFREDO AUGUSTO BECKER (BECKER, 1972, p. 128), afirma, categoricamente, que o abuso de direito somente pode ser admitido no plano moral, sendo, pois, "o uso imoral do direito". Assevera, ainda que, acatar a teoria do abuso de direito no plano jurídico, é aceitar a conversão de uma regra moral em regra jurídica o que implicaria, em última análise, na criação de regra jurídica nova, cuja violação é ilegalidade e não abuso de direito. Encerra sua crítica, apontando que "a tentativa de sua implantação no plano jurídico é que constitui o verdadeiro abuso de direito."

Assim, tem-se que o termo abuso de direito é, inadequado, pois onde há o abuso não há legalidade, ou seja: direito. Tem a conotação de afronta a norma ética, e não jurídica, pois o intérprete aplica, com coagibilidade jurídica, uma regra ética, criando verdadeira regra jurídica nova. O intérprete toma como referência suposta irregularidade no exercício do direito, um motivo ilegítimo, uma falta, um prejuízo anormal ou mesmo uma imoralidade.

Concluindo, no abuso de direito, a forma legal é utilizada para fins moralmente repreensíveis.

O Novo Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) dispõe sobre a figura do abuso de direito no artigo 187 do Título III, dedicado aos Atos Ilícitos, in verbis:

"Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

Portanto, o legislador do novo Código Civil admitiu, expressamente, que a figura do abuso de direito configura ato ilícito, estando, pois, na hipótese de sua prática pelo contribuinte com o intuito de diminuir ou eximir-se da arrecadação de determinado tributo, configurada a evasão tributária.

Superada a questão relativa ao abuso de direito, analisa-se, a partir de agora o instituto da fraude à lei. Encontra-se no ordenamento legislativo nacional definição para fraude. É o que se constata da leitura do artigo 72, da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, in verbis:

"Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

Segundo ALBERTO XAVIER (XAVIER, 2001, p. 83), o retrocitado artigo, não se refere apenas à fraude tributária, como violação direta da lei tributária, relativa a dever tributário já existente, mas revela que o direito positivo brasileiro admite certas hipóteses de fraude à lei.

A fraude à lei é o ato pelo qual se trata de evitar a incidência de uma norma mediante a aplicação de outra norma mais benéfica. Neste caso, o contribuinte frustra a aplicação da lei tributária através de uma norma de cobertura que protege a conduta realizada.

Analisando a aplicabilidade do instituto da fraude à lei no campo do Direito Tributário, ALBERTO XAVIER (XAVIER, 2001, p. 83), revela ser inaceitável, uma vez que, a figura somente alcança normas preceptivas ou proibitivas e, apesar de ser a norma tributária obrigatória, esta não proíbe a adoção de determinada conduta para a consecução de um fim e nem determina as condutas a serem adotadas pelo contribuinte para o alcance dos fins colimados, ao contrário, a lei tributária define o fato gerador e todos os demais elementos essenciais à incidência, cobrança e pagamento do tributo por ela definido.

Diante destas considerações, aquele jurista, entende que, a adoção de negócio fiscalmente menos oneroso, tem o condão apenas de impedir a realização do evento descrito na lei tributária e que configura o fato gerador, desta feita, "a norma tributária não seria, assim, suscetível de fraude à lei."

Em posicionamento absolutamente contrário, MARCO AURÉLIO GRECO (GRECO, 2000, p. 195) acredita que a fraude à lei tem plena aplicabilidade no âmbito do Direito Tributário, uma vez que, o contribuinte, ciente das disposições contidas em lei tributária, adota determinada conduta, devidamente prevista em lei, para contornar aquela. Porém, faz uma ressalva: tem-se que admitir que a norma tributária tenha caráter de imperatividade, seja, pois, no entendimento de ALBERTO XAVIER, proibitiva.

Adota-se o posicionamento de ALBERTO XAVIER, pois somente poder-se-ia considerar o comportamento adotado por determinado contribuinte na realização de ato ou negócio menos oneroso tributariamente como fraude à lei, se, aquela conduta adotada fosse expressa e taxativamente prevista em lei tributária (princípio da legalidade), pois só assim, poderá este indivíduo contornar determinação legal e, neste sentido, vacila MARCO AURÉLIO GRECO ao fazer a ressalva acima mencionada.

O instituto jurídico do negócio indireto tem íntima relação com a questão referente à interpretação, uma vez que corresponde à obtenção dos mesmos efeitos econômicos que resultam do fato gerador, mediante a adoção de um

negócio jurídico diferente. Segundo ALBERTO XAVIER (XAVIER, 2001, p. 85), a prática de negócio fiscalmente menos oneroso, 'em que não ocorre simulação tem a natureza de negócio jurídico indireto.'

Ora, de acordo com o emérito jurista acima citado, a característica essencial do negócio jurídico indireto é a formalização de determinada transação mediante a adoção de um negócio jurídico não simulado, isto é, um negócio que não tenha o condão de enganar ou causar prejuízo a terceiros, mediante a utilização de forma manifestamente prevista em lei.

Desta feita, fulcrado no entendimento acima esposado, conclui-se que, não sendo simulado, o negócio jurídico indireto adotado por determinado contribuinte, tem caráter lícito, sendo, portanto, no caso de ensejar economia tributária, conduta elisiva.

Nesta oportunidade, colaciona-se decisão prolatada pelo Conselho de Contribuintes, onde se verifica expressa referência aos termos "simulação relativa" e "dissimular", usados sinonimamente e, ainda que, é requisito essencial para a configuração de ato simulado ou dissimulado a vedação legal para realização do negócio eleito para o contribuinte como o melhor para a efetivação de determinada transação, confirme-se:

"Ementa:

IRPJ- CSLL- SIMULAÇÃO - OPERAÇÕES DE SWAP- Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação.

Recurso provido." (Recurso n.º: 124462. PRIMEIRA CÂMARA. Processo n.º: 16327.002725/99-11. Data da Sessão: 20/09/2001. Relator: Sandra Maria Faroni. Decisão: Acórdão 101-93616. Disponibilidade e acesso: <[www.conselhos.fazenda.gov.br](http://www.conselhos.fazenda.gov.br)>)

Diante de todo o exposto até então, tm-se que há posição isolada acerca do amplo alcance do termo "dissimulação" inserido pelo legislador complementar no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário. A maioria esmagadora da doutrina entende que o termo ali foi colocado no sentido de alcançar atos ilícitos, que abarcam condutas ilegais adotadas pelos contribuintes na condução de suas vidas ou negócios e que culminam em economia ou mesmo não de pagamento de tributos. E, ao menos até 20 de setembro de 2001, data do julgamento acima

transcrito, também o Conselho de Contribuintes entendia serem, "simulação relativa" e "dissimulação", expressões sinônimas a indicar a adoção de condutas ilícitas que, uma vez comprovadas, configuram a prática da evasão fiscal.

Neste diapasão, mister consignar que, em sendo o termo "dissimulação" interpretado no mesmo sentido do termo "simulação relativa", já dispunha a Fazenda Pública de meio judicial para tornar nulo atos ou negócios simulados, expressamente previsto no caput do artigo 105 do Código Civil.

Ora, visto desta forma e diante das últimas considerações, a Lei Complementar n.º 104/2001 não trouxe inovação alguma no trato da elisão fiscal, deixando, ao contrário, explícito que as medidas a serem adotadas, limitar-se-ão aos casos de evasão fiscal.

Sobre a possibilidade de arguição de nulidade pela Fazenda Pública, com fulcro no art.105 do Código Civil, AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO (FALCÃO, 1977, p. 83-85) entende não ser este dispositivo aplicável no âmbito do Direito Tributário, posto que, dada a possibilidade de uma interpretação econômica no direito tributário, bem como à questão de não tratar-se o fato gerador de fato jurídico e sim de fato econômico de relevância jurídica, não há possibilidade de ação judicial visando a anulação de atos ou negócios jurídicos praticados por contribuintes, visto que, ditos atos podem ser plenamente válidos face ao Direito Privado, não carecendo ser anulados para se alcançar a tributação desejada pela Fazenda Pública, bastando, para tanto, de se interpretar, economicamente, aquele ato ou negócio jurídico.

Neste ínterim, impende fixar, ainda que, detida análise do dispositivo legal objeto deste artigo, alerta para a conferência de poder à autoridade administrativa 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."

Todavia, imperioso consignar que a Administração Fazendária também já detinha esta prerrogativa. É o que se conclui quando da leitura do inciso VII, do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Sobre esta prerrogativa, mais uma vez, é trazido à baila, decisão prolatada pelo Egrégio Conselho de Contribuintes, confira-se:

"Ementa:  
OMISSÃO DE RECEITA-VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA SOBRE MÚTUOS- Não caracterizada a simulação na transmutação dos valores mutuados em adiantamento a fornecedores, não

prevalece o lançamento que se fundou na desconsideração da operação considerada simulada.

GASTOS ATIVÁVEIS- Para exigir a ativação dos gastos com partes e peças aplicadas em bens do ativo permanente, compete ao Fisco demonstrar que houve aumento da vida útil prevista das máquinas e equipamentos em que foram aplicadas em pelo menos 12 meses.

IRRF- LEI 7.713/88, ART. 35- Em se tratando de sociedade por ações, não prevalece a exigência fundada no art. 35 da Lei 7.713/99, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Recurso de ofício a que se nega provimento." (Data da Sessão: 25/02/2000. Relator: Sandra Maria Faroni. Decisão: Acórdão 101-92993. Disponibilidade e acesso: <[www.conselhos.fazenda.gov.br](http://www.conselhos.fazenda.gov.br)>) (original sem destaques)

Portanto, vê-se, claramente, a eficácia daquele dispositivo contido no Código Tributário Nacional que autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados sob o manto da dissimulação ou simulação relativa.

Todavia, ponto importante ainda a ser destacado neste capítulo, refere-se ao ônus da prova. MARCO AURÉLIO GRECO (GRECO, 2000, 189-190), admite, sem maiores delongas, que por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o ônus da prova é expressamente atribuído ao Fisco, visto que o lançamento é procedimento " tendente a verificar a ocorrência do fato gerador."

Contudo, ao referir-se ao recém chegado parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, diz que o mesmo impõe ao Fisco dois ônus probandis, quais sejam, a ocorrência do fato gerador e, ainda, demonstrar que o ato ou negócio jurídico foi praticado "com a finalidade de dissimular". Assevera que, "a existência desta finalidade é elemento constitutivo da hipótese de incidência da competência para desconsiderar; portanto, a este elemento aplica-se o mesmo critério de caber ao Fisco o ônus da prova desse fato constitutivo."

Com a devida venia, equivocava-se o respeitável jurista, pois, o parágrafo único do artigo 116 do CTN, não impõe ao Fisco um segundo ônus da prova, que dantes já não lhe incumbia. E, de acordo com a decisão abaixo, há muito é este o entendimento do Conselho de Contribuintes, in verbis:

"Ementa:

IRPF - VERBAS TRABALHISTAS INDENIZATÓRIAS - NÃO INCIDÊNCIA - SIMULAÇÃO EM ACORDO TRABALHISTA - PRESUNÇÃO - ÔNUS DA PROVA - ART. 149, VII, DO CTN - O inciso VII do art. 149 do CTN somente autoriza

o lançamento de ofício pelas autoridades administrativas quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em seu benefício, agiu com dolo, simulação ou fraude.

Acordo trabalhista homologado pelo Judiciário somente pode ser desconsiderado, para efeitos fiscais, quando as autoridades administrativas comprovem que houve dolo, fraude ou simulação. A simulação não se presume, precisa ser, necessariamente, comprovada.

O ônus da prova é das autoridades administrativas não podendo ser transferido para o contribuinte, por expressa disposição do artigo 149 do CTN.

Recurso provido."(Número do Recurso: 123135 SEGUNDA CÂMARA Processo n.º :10640.001885/98-97. Data da Sessão: 09/11/2000. Acórdão n.º 102-44528. Disponibilidade e acesso: <[www.conselhos.fazenda.gov.br](http://www.conselhos.fazenda.gov.br)>) (original sem destaques)

Posto isto, resta consubstanciado o primeiro ponto de divergência instaurado na doutrina tributária brasileira relativamente à alteração introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, qual seja, o significado e alcance do termo dissimulação utilizado pelo legislador complementar na redação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

#### **4. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Nesta etapa, far-se-á análise dos princípios constitucionais tributários envolvidos na celeuma instaurada no âmago da doutrina tributária brasileira em decorrência da introdução do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional.

A Constituição Federal de 1988 consagra diversos princípios que nela estão inseridos, explícita ou implicitamente, no intuito único de assegurar aos cidadãos a observância e cumprimento, pelo Poder Público, de seus direitos e garantias individuais ou coletivos.

No que tange ao Sistema Tributário, quatro princípios revelam-se de extrema importância na proteção aos direitos dos contribuintes, quais sejam, o princípio da legalidade, da "tipicidade", da isonomia e da capacidade contributiva.

Mister ressaltar que, ditos princípios são corolário do princípio da segurança jurídica, sendo, pois, invioláveis pelo Poder Público. Tamanha é a importância destes princípios que SACHA CALMON NAVARRO COELHO (COELHO, 1999),

considera-os "cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insupríveis (art.60, §4º, IV, CF/88 )"

Conforme dito alhures, a violabilidade destes princípios máximos é um dos pontos nos quais diverge a doutrina relativamente à constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional introduzido pela Lei Complementar n.º 104/2001.

Ora, aqueles que defendem a aplicação da "norma antielisiva", fundamentam suas pretensões nos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, que expressam a idéia de que cada um deve contribuir para o custeio do todo de acordo com suas possibilidades econômicas. Em outras palavras, o ônus tributário deve ser igualmente distribuído, ajustado à capacidade econômica dos cidadãos, na medida em que se desigalam. Situações idênticas, ou que produzam idênticas consequências econômicas, devem ser igualmente tributadas, mesmo que uma das hipóteses não se enquadre em nenhuma norma de incidência tributária.

Entretanto, aqueles que se opõem a esta tese, repudiam-na, afirmando que a invocação destes princípios da maneira como está sendo, nada mais é do que empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei e, ainda que, invocar tais princípios seria apenas pretexto para introduzir no âmbito do direito tributário a interpretação econômica dos fatos, ferindo de morte os princípios da legalidade e da "tipicidade".

Desta feita, imperiosa a análise daqueles princípios individualmente, o que, a partir deste momento, será desenvolvido.

#### **4.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

O princípio da legalidade está consagrado na Constituição Federal de 1988 logo no inciso II do artigo 5º. Mais adiante, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, novamente o legislador constituinte preocupou-se em enfatizar a importância deste princípio. É o que se observa quando da leitura do inciso I do artigo 150.

Conforme se infere da redação do caput do artigo 150 da CF/88, verifica-se que o princípio da legalidade no âmbito do direito tributário é uma garantia do contribuinte e, ainda, uma limitação ao poder de tributar dos entes federados que detém tal competência.

O constitucionalista JOSÉ AFONSO DA SILVA (SILVA, 1994, p. 602), ao referir-se ao princípio da legalidade em matéria tributária, o faz utilizando a expressão princípio da reserva de lei ou da legalidade estrita, o que significa dizer,

nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO (CARVALHO, 1996) que, "o princípio da estrita legalidade estabelece a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional."

Percorrendo a doutrina pátria que aventurou-se a tratar do significado e alcance do princípio da legalidade em matéria tributária, observa-se que grande parte dos doutrinadores opinam que, no âmbito do direito tributário, impera o princípio da reserva absoluta de lei formal, isto é, aquela emanada do poder competente para legislar, qual seja, o Legislativo, e que contenha em seu bojo descrição minuciosa do fato gerador, da base de cálculo, da alíquota e tudo mais que seja necessário para esclarecer os contribuintes sobre a operacionalização do tributo instituído, sendo, pois, em direito tributário, excludente de todas as demais fontes do direito, precipuamente a analogia, cujo uso é expressamente proibido pelo Código Tributário Nacional.

Neste sentido leciona YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA (OLIVEIRA, 2000, p. 125) que, "sendo a lei formal a fonte exclusiva para a criação e a majoração dos tributos, nada resta a ser implementado pelo Chefe do Executivo, ou pela Administração Pública, ou ainda pelo Judiciário, em razão do que nosso princípio da legalidade também se converteu em um princípio de reserva absoluta."

Analisando o tema em questão, MIZABEL ABREU MACHADO DERZI (DERZI, 2000, p. 231), entende que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, somente pode ser interpretado à luz do princípio da segurança jurídica, no qual o princípio da legalidade é parte integrante, que, no âmbito do direito tributário, assegura aos contribuintes a certeza e a previsibilidade do campo e do momento de incidência da norma tributária.

Em contrapartida, MARCO AURÉLIO GRECO (GRECO, 2000, p. 188), afirma que, na verdade, a norma inserta no artigo 116 do Código Tributário Nacional enaltece tanto o princípio da legalidade como da tipicidade, uma vez que, o mesmo não possibilita a cobrança de tributo não previsto em lei e nem autoriza a "tipificação" de condutas legalmente imprevistas, não criando, pois, fato gerador novo. Aduz, ainda que, "(...) Se não ocorreu o fato gerador (legalmente previsto e faticamente verificável) não se materializou a hipótese de incidência do parágrafo único do artigo 116 e os atos ou negócios praticados pelo contribuinte não poderão ser desconsiderados pela autoridade administrativa."

Assim, ante aos posicionamentos adotados pela doutrina relativamente ao princípio constitucional-tributário da legalidade, tem-se, em primeira análise, que o poder concedido à autoridade administrativa positivado no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, macula este princípio, uma vez que o legislador complementar utilizou-se do termo "dissimulação" sem, no entanto,

definir o seu alcance e, ainda, não expôs quais e como serão os procedimentos a serem adotados pela Administração Fazendária na desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Aguarda-se, pois, lei ordinária específica.

## **4.2. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE**

A doutrina pátria considera que o princípio da tipicidade é, na verdade, a materialização do princípio da legalidade. Isto significa que, a lei formal que institui tributo novo deve elencar todos aqueles elementos descritos no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

O retrocitado artigo, revela a preocupação do legislador em que a lei tributária defina, de modo exaustivo, todos os elementos necessários para a verificação pelos contribuintes do real alcance do tributo que está sendo instituído.

Por esta razão, em direito tributário, diz-se que a tipicidade é cerrada, o que significa dizer, nas célebres de SACHA CALMON NAVARRO COELHO (COELHO, ob. cit), que a norma jurídico-tributária deve ser "rigorosamente legislada". Segundo o emérito doutrinador, a tipicidade no direito tributário, a exemplo do direito penal, deve ser cerrada, isto é, a lei deve esmiuçar todos os elementos ou notas características inerentes ao tributo que está sendo instituído.

Dito princípio funciona também como freio à interpretação extensiva e ao uso da analogia, pois, se a lei for omissa ou obscura ou antiética, em quaisquer desses pontos, descabe ao administrador (que aplica a lei de ofício) e ao juiz (que aplica a lei contenciosamente) integrarem a lei, suprimindo a lacuna.

O tipo tributário cerrado, oferece certeza e segurança não só aos contribuintes, mas igualmente aos entes tributantes, na medida em que, ao mesmo tempo que limita a legitimidade de interpretação deste, tolhe a interpretação judicial extensiva.

Comentando este princípio, BALEEIRO (BALEEIRO, 1999), apesar de se contrapor ao termo "tipicidade" preferindo utilizar-se do termo "conceitualização determinada e fechada", adota a posição predominante na doutrina, qual seja, de que a tipicidade em matéria tributária é cerrada, fechada, enfatizando que, "O conceito de tributo é nuclear para o Direito Tributário e deve ser precisado, acertado e determinado de forma conceitual fechada, à luz das notas características arroladas no art.3º do Código Tributário Nacional e, implicitamente, pressuposto pela Constituição de 1988."

Desta feita, tem-se que, conjugando-se os dois princípios até então analisados, pode-se concluir que, a aplicação direta e imediata da regra inserta no

parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, ainda, revela-se inconstitucional, por afrontar, sobremaneira estes dois princípios basilares do direito tributário brasileiro.

Porém, como exposto na precedência este não é o entendimento de MARCO AURÉLIO GRECO (GRECO, 2000, p. 188-189) que, ao contrário afirma que a nova norma prestigia tanto o princípio da legalidade como da tipicidade, a medida que, "apenas a situação de fato ou de direito descrita na lei tiver ocorrido efetivamente, é que o dispositivo terá aplicação, pois, neste caso terá havido fato gerador, incidindo a lei tributária, ainda que tal ocorrência esteja disfarçada, mascarada, oculta, dissimulada etc."

De fato, visto desta forma tem razão o eminente jurista. Todavia, não parece que o problema recai na realização do fato gerador e sim nos fatos que antecederam a ocorrência do fato gerador, uma vez que, determinado contribuinte realiza transação comercial de forma a acarretar tributação mais branda, não deixando de recolher o tributo devido, porém o fazendo com um ônus menor.

Assim, tem-se que, a violação aos princípios da legalidade e da tipicidade repousam na previsão mediante edição de lei em sentido formal e que esta contenha, de forma taxativa, todas as condutas hábeis a ensejar a ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

#### **4.3. PRINCÍPIO DA ISONOMIA**

A exemplo do princípio da legalidade, o princípio da isonomia ou igualdade é expressamente previsto na Constituição Federal de 1988, precisamente no caput do artigo 5º e no inciso II do artigo 150.

Ora, vê-se a magnitude e importância atribuída pelo legislador constituinte a este princípio, posto que, mesmo tendo-o expressado de forma ampla no caput do artigo 5º da Magna Carta de 1988, ainda o inseriu, afim de ressaltar-lhe a predominância, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional.

Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA (SILVA, 1994, P. 603), o princípio da isonomia em matéria tributária "cuida da igualdade em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idêntica situação, sejam submetidos a idêntico regime fiscal, que coincide com a generalidade da imposição, e que, para realizar a justiça fiscal, depende de ser complementado com a igualdade em sentido econômico, fundada no princípio da capacidade contributiva."

A maior contribuição jurídica no Direito brasileiro que explica o real teor e alcance do princípio da igualdade é de RUI BARBOSA (cf. AGUILAR, José. Oração aos moços - Escritos e discursos seletos, apud Mizabel Machado Derzi, nota ob. cit. p. 526) ao afirmar que "A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais na medida em que se desigualam."

Assim, tem-se que o princípio da igualdade formal é norma que impõe o mesmo tratamento aos iguais e outro aos desiguais, ou seja, em matéria tributária trata-se de tratar igualmente ou desigualmente todos aqueles contribuintes que encontram-se em um mesmo patamar, seja em razão da espécie de atividade exercida, pelo faturamento, pelo número de funcionários etc.

Relativamente a este princípio, aqueles que defendem a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116, acreditam que esta norma protege e resguarda o princípio da isonomia, a medida que pune aqueles que utilizam-se de meios ardilosos para furtarem-se ao pagamento dos tributos devidos, desconsiderando os atos e fatos jurídicos adotados.

Sob a ótica de combate à evasão tributária, realmente a regra inserida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional estará resguardando o princípio da isonomia.

Contudo, relativamente à práticas elisivas não se pode concordar. Pois, além de imprimir tratamento igual aos desiguais e vice-versa, quer o princípio da isonomia, também, transparecer que a norma jurídica é geral e abstrata e, portanto, aplicável a todos indistintamente.

Ora, assim sendo, todos os contribuintes têm o direito de adotar práticas expressamente previstas em lei ou por esta não vedada, que propiciem evitar, diminuir ou postergar o pagamento do tributo devido.

Desta feita, a ofensa ou não ao princípio da isonomia pelo parágrafo único do artigo 116, fica a depender da interpretação que se quer dar, do ponto de vista adotado.

Neste compasso, mister transcrever posição adotada por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (MARTINS, 2000, p. 160-162), in verbis:

" . . . o dispositivo constante do art. 150 II da CF, merece algumas breves considerações preliminares.

A primeira delas diz respeito ao aspecto subjetivo. Todos os contribuintes, sem exceção são abrangidos pela regra geral. O tratamento desigual é proibido, podendo inclusive o discurso ter-se encerrado no vocabulário equivalente. O tratamento

desigual é interdito para todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Todos, todos, sem exceção . . . "

(...)

" . . . o segundo elemento a ser considerado diz respeito ao aspecto objetivo. Se, de um lado, todos os contribuintes são assegurados contra tratamentos desiguais por parte do Estado, de outro lado, tal tratamento não é apenas vedado a situações rigorosamente iguais, mas também aquelas que, sem serem iguais, são equivalentes. A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equipolência. (sic)

Situações iguais a equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende a similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva ... "

A adoção do posicionamento acima colacionado, leva o leitor a refletir, inclusive sobre as condutas elisivas. Portanto, repise-se, tudo está a depender da interpretação que será conferida ao dispositivo legal em análise. Eis as hipóteses.

#### **4.4. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O princípio ora sub examine, está expressamente previsto no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 e é, decorrência lógica do princípio da isonomia.

BALEEIRO (BALEEIRO, 1999, p. 534), define capacidade contributiva como sendo "aquela que se encontra após a dedução de gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio."

Assim, tem-se que o princípio em tela trata da distribuição do ônus tributário segundo a capacidade de contribuição de cada contribuinte individualmente, analisadas as circunstâncias sociais e econômicas de cada um. Para definir a capacidade contributiva de cada indivíduo, deve a administração pública, primeiramente abstrair dos ganhos todas aquelas despesas essenciais à sobrevivência do indivíduo ou da família, pois, se assim não for, se o ônus tributário atingir até mesmo estas parcelas, estar-se-á exigindo tributo com efeito confiscatório o que é, expressamente, vedado pela Constituição Federal de 1988.

Arrematando, ALIOMAR BALEEIRO (apud COELHO, 1999, p. 534) leciona que a capacidade contributiva se revela na idoneidade econômica de cada um para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer dos custos dos serviços públicos.

Conforme dito alhures, aqueles que defendem a norma introduzida no artigo 116 do Código Tributário Nacional, apelada de "norma antielisiva", as condutas adotadas no sentido de propiciar economia tributária, ferem de morte o princípio constitucional tributário da capacidade contributiva, uma vez que, contribuintes que detêm a mesma capacidade econômica de contribuir para os cofres públicos, deixam de fazer por adotar ditas condutas.

Finalizando, igualdade e capacidade contributiva caminham juntos, assim como legalidade e tipicidade e todos juntos, conforme dito na precedência, exprimem a segurança jurídica aspiradas por todos os cidadãos e proclamada pela Constituição Federal de 1988.

Assim, na elaboração e aplicação da norma tributária todos estes princípios devem ser observados, não podendo ser sobrepostos uns aos outros, levando-se em conta critério hierárquico. O intérprete, na solução de conflitos entre princípios constitucionalizados deverá analisar caso a caso.

## **5. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **5.1. BREVE HISTÓRICO**

O critério econômico, para fins de interpretação do Direito Tributário, teve sua origem na Alemanha, mais precisamente no Tribunal do Reich, cuja atividade iniciou-se em 1879 e que detinha competência para decidir as questões tributárias do Império.

Ocorre que, neste período imperava o positivismo legal, consubstanciado na vigência do Estado Liberal de Direito implementado a partir da Revolução Francesa.

O Estado Liberal de Direito caracterizou-se, precipuamente, pela submissão ao império da lei em sentido formal, ou seja, aquela emanada formalmente do Poder Legislativo, composto de representantes do povo.

Contudo, a jurisprudência emanada daquele Tribunal, mesmo diante da vivência do Estado Liberal de Direito, deu curso a uma interpretação econômica não formal.

A fase áurea da interpretação econômica no âmbito do Direito Tributário, segundo HEINRICH BEISSE (BEISSE, 1984), iniciou com a jurisprudência do Tribunal de Finanças do Reich e estendeu-se até o início das atividades do Tribunal Federal de Finanças, por volta de 1955.

A motivação para tal fato, reside no fato da necessidade do Reich em aumentar a arrecadação, haja vista as elevadas e crescentes despesas decorrentes da Primeira Guerra Mundial.

Em 1919, foi introduzido no sistema constitucional alemão (Constituição de Weimar) o princípio da capacidade contributiva .

Ressalte-se que, foi também neste mesmo ano, que o critério econômico passa a integrar literal e expressamente o direito tributário alemão, mediante sua inserção no Código Tributário do Reich por influência de ENNO BECKER.

Mister destacar que, a introdução da interpretação econômica no Código Tributário do Reich, deu-se contrariamente à vontade parlamentar, pois estes temiam "que esta espécie de interpretação pudesse levar à insegurança jurídica e a tendências fiscalistas." (BEISSE, 1984, p. 13) .

O direito alemão introduziu dois significantes conceitos no ordenamento tributário, quais sejam, a interpretação pelo critério econômico e a teoria do abuso de formas. Não esquecendo, ainda, que é na Constituição de Weimar que houve a introdução do princípio da capacidade contributiva.

E assim, orientou-se a jurisprudência do Tribunal de Finanças do Reich por longa data, permanecendo a interpretação econômica no âmbito do direito tributário, até mesmo após a Segunda Guerra Mundial, quando houve a criação do Tribunal Federal de Finanças em 1950.

Segundo HEINRICH BEISSE (BEISSE, 1984, p. 13), "foi uma época de importantes trabalhos de criação do direito, sobretudo no campo da tributação das empresas (direito do balanço, integração orgânica, imposto sobre vendas). Basearam-se no reconhecimento da peculiaridade e originalidade da matéria. Mas seu desenvolvimento prático levou a um isolamento dos direito tributário das outras disciplinas jurídicas."

Por volta do decênio compreendido entre os anos de 1955 e 1965, surge forte movimento no sentido de derrubar este isolamento do direito tributário, para se estabelecer uma conexão entre este e os outros ramos do direito, sobretudo o direito civil, numa busca à unidade do ordenamento jurídico, primando pela segurança jurídica.

A partir de 1965, iniciou-se uma fase denominada por HEIRICH BEISSE (BEISSE, 1984, p. 14) como "renovação", pois, a partir de então, é adotado o método teleológico de interpretação que, segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (MELO, 2000, p. 139) "ênfatiza a finalidade da norma, o resultado colimado pelo legislador convertendo em realidade o objetivo ideado. A interpretação deve-

se pautar pelo escopo que atenda às finalidades objetivadas, regulando os comportamentos almejados, preservando instituições (Direito Civil), valores fundamentais (Direito Penal), democracia (Direito Eleitoral) e, no âmbito tributário, consistiria na consideração econômica, proibindo o abuso de forma, pautando-se pelo *in dubio pro fisco*."

A adoção deste método, segundo HEINRICH BEISSE (BESSE, 1984, p. 14), "possibilitou a aprovação do critério econômico, agora evidentemente a partir de um ponto de vista criticamente depurado."

De acordo com o todo exposto, percebe-se, claramente que, desde que foi introduzido na interpretação do direito tributário alemão, o critério econômico evoluiu, sobretudo a partir de 1965 com a adoção do método teleológico de interpretação que preserva os diversos institutos jurídicos consagrados em outros ramos do direito que não o tributário.

## **5.2. A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Conforme dito na precedência, talvez o mais polêmico ponto de divergência que surgirá entre Fisco e contribuintes pela introdução do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, seja a possibilidade ou não da interpretação econômica no âmbito do Direito Tributário brasileiro.

Certo é que, a dúvida somente tem cabimento se o artigo for analisado como "norma antielisiva", pois em sentido contrário, descabida qualquer discussão, uma vez que, relativamente à prática de atos ilícitos, caracterizadores de conduta evasiva, já dispunha a Administração Pública de meios para desconsiderá-los ou mesmo (com a máxima venia ao entendimento de AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO), anulá-los judicialmente, podendo efetuar o lançamento, de ofício, do tributo realmente devido.

Percorrendo a melhor doutrina tributária brasileira na atualidade, percebe-se, indubitavelmente, que a interpretação pelo critério econômico é totalmente rechaçada pelos juristas pátrios, haja vista a rigidez em que calcado o Direito Tributário Brasileiro.

Explicitou-se na precedência que, em Direito Tributário, impera o princípio da legalidade estrita que tem como corolário o princípio da tipicidade cerrada, sendo, pois, assim, vedado aos intérpretes estender o alcance da norma para atingir atos ou fatos nela não devidamente previstos e delineados.

Entretanto, cumpre destacar que, dentre todos os doutrinadores consultados, apenas um, expressamente, ainda que limitadamente, defende a

aplicação da interpretação econômica no direito tributário, é ele AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, que, em síntese, afirma que, quando o contribuinte adota uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo Direito Privado, com o único objetivo de, através da manipulação da *intentio juris*, obter o não pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo de um tributo, isto é, adota uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão do tributo, é outorgado ao intérprete tributário "fazer a adequação da realidade econômica de cada caso concreto, quando tal inequivalência ocorra, ao comando legal entendido de acordo com o seu espírito."

Esclarecendo seu pensamento, exemplifica o autor, conduta típica adotada por contribuinte para evadir-se do pagamento do tributo. Refere-se ao sujeito que desejava vender um veículo a prestação, e, para tanto, firmou com o comprador contrato de locação do veículo, cobrando um suposto valor de aluguel correspondente àquele que seria atribuído às prestações da venda. No citado contrato, havia cláusula que previa, finda a locação, a compra, pelo locatário, do objeto locado por determinado valor.

Diante desta situação, ao exame da legislação vigente à época, Falcão entende ser cabível a interpretação econômica pela autoridade fazendária, posto que, apesar de não defesa em lei, a figura da locação foi utilizada disformemente com o único intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, configurando-se, pois, a evasão fiscal.

Observa-se que, mesmo na abertura dada por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, o autor somente considera aceitável a interpretação econômica, nos casos em que o contribuinte adote formas jurídicas absolutamente atípicas com o intuito único de evadir-se do pagamento do tributo.

O pensamento deste jurista parece aproximar-se bastante da teoria do *business purpose* oriunda do direito norte-americano, na qual, o Fisco avalia se realmente houve intenção negocial no negócio jurídico efetivado pelo contribuinte ou se, determinada forma jurídica, mesmo que legalmente prevista, foi adotada com o único intuito de evitar, diminuir ou postergar o pagamento do tributo devido. Constatada a ausência do "propósito negocial", tributa-se a transação na forma em que normalmente deveria ter sido efetivada, sem, no entanto, desfazer o negócio que fora legitimamente efetuado.

Pela adoção e exteriorização deste pensamento, AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO sofreu severas críticas, as quais merecem destaque as de BRANDÃO MACHADO (MACHADO, 1984, p. 64) e ALFREDO AUGUSTO BECKER (BECKER, 1972, 117), in verbis:

"O que levou a doutrina brasileira a adotar o equivocado entendimento sobre o tema resultou da divulgação, entre nós, feita por Amílcar de Araújo Falcão da doutrina alemã antes da promulgação do Código Tributário, sem fazer a necessária ressalva de que a teoria que expunha a respeito do critério econômico e abuso de formas era exclusiva do direito positivo alemão, e não uma decorrência lógica dos princípios legais do direito. Daí por diante poucos perceberam que a figura do abuso de forma é um corpo estranho em nosso direito tributário." (Brandão Machado)

"A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário."( Alfredo Augusto Becker)

Em defesa de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, surge o elaborador do Anteprojeto de Código Tributário de 1953, o saudoso RUBENS GOMES DE SOUSA (SOUSA, 1976), consignando que:

"recolocada no contexto científico e expurgada das distorções inspiradas por determinantes essencialmente políticas, a chamada "interpretação econômica" não é um sistema que se oponha à "interpretação jurídica". Ela é uma metodologia útil, precisamente, como recurso auxiliar, para se recompor a interpretação jurídica nos casos em que esta seja falseada - conscientemente ou não - por um desajustamento entre o instrumento jurídico e o objetivo, necessariamente extra ou metajurídico da norma a aplicar." (original sem destaques)

Em contrapartida, SACHA CALMON NAVARRO COELHO (COELHO, 1999, 209), afirma, categoricamente que, em razão do princípio da legalidade vigente no Brasil, é vedada a interpretação econômica "pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício." E prossegue asseverando que não há nenhuma interpretação econômica toda interpretação é jurídica, devendo-se isto ao fato de que "o Direito opera pela juridicização do fático, como diria Pontes de Miranda. Ora, uma vez juridicizado o real, isto é, uma vez que o fato é posto no programa da lei, a interpretação que dele se possa fazer só pode ser uma interpretação jurídica"

Em verdade, a doutrina aceita a utilização do critério econômico apenas para a configuração do fato gerador do tributo que sempre representa um fato econômico.

Neste sentido, RUY BARBOSA NOGUEIRA (NOGUEIRA, 1965, p. 32-33) expressa que "os fundamentos econômicos da lei tributária não são elementos separáveis da própria lei, mas fazem parte do seu conteúdo normativo, isto é, os fundamentos econômicos da lei tributária vinculam e condicionam os efeitos jurídicos". Corroboram com este entendimento JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (MELO, 2000, P. 152) e AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO (FALCÃO, 1977, p. 64).

Ante aos posicionamentos até então colacionados, dessume-se que, acordam os doutrinadores que o critério econômico há de ser sempre invocado pelo legislador para a definição do fato gerador da obrigação tributária que se deseja constituir. Entretanto, divergem quanto à possibilidade de se interpretar, economicamente, atos ou negócios jurídicos que evitem, diminuam ou posterguem o pagamento do tributo devido.

Contudo, mister consignar que, mesmo aqueles que defendem a utilização, pela administração fazendária, do uso da interpretação econômica para alcançar operações efetivadas pelos contribuintes que ocasionaram economia de tributos, somente é permitida no caso da adoção de condutas evasivas e não elisivas, conforme, expressamente, reconhecem RUBENS GOMES DE SOUSA e AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO.

Relativamente à norma objeto do presente estudo, MARCO AURÉLIO GRECO (GRECO, 2000, p. 191), apesar do posicionamento até então adotado, discorda daqueles que entendem tratar-se dito dispositivo legal de autorização para a utilização da interpretação econômica, posto que, "simplesmente não dispõe sobre a matéria! Seu objeto não é a interpretação da legislação (regulada pelos artigos 107 a 112 do CTN); seu objeto é assegurar que, se o fato gerador legalmente previsto efetivamente ocorreu, a circunstância de estar disfarçado, travestido de outro fato, não afasta a incidência da lei tributária, cuja eficácia deverá ser assegurada, ainda que seja mediante a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que o encobrem."

Ainda, para não passar sem ao menos fazer referência, sobre a aplicação de analogia, adota-se posicionamento de MARCO AURELIO GRECO que, a exemplo da interpretação econômica, também considera improcedente por duas razões: a) o parágrafo 1º do art.108 do CTN é expresso ao vedar o uso de analogia para exigir tributo não previsto em lei, não tendo sofrido qualquer alteração pela Lei Complementar n.º 104/2001; b) e, o parágrafo único do art.116 tem como referencial o fato gerador ocorrido, tal como previsto em lei. Trata-se de aplicar a lei tributária ao fato efetivamente ocorrido e assim comprovado pelo Fisco.

Isto posto, este é o entendimento esposado pela melhor doutrina acerca da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro.

## **6. CONCLUSÃO**

Feita a análise técnica a que se propôs, efetivamente, o presente trabalho, passa-se, neste momento, aos apontamentos conclusivos sobre a celeuma instaurada no âmago da melhor doutrina tributária brasileira acerca da introdução do parágrafo único, ora analisado, no artigo 116 do Código Tributário Nacional, mediante a edição da Lei Complementar n.º 104/2001.

Remonte-se, inicialmente, ao movimento alemão contra a individualização do direito tributário dos demais ramos desta ciência, para colocar que, acredita-se ser o ordenamento jurídico algo único. Assim, mediante esta assertiva, tem-se que os institutos jurídicos de cada ramo devem ser analisados sobre o prisma de suas interpretações originárias.

É cediço que, o direito tributário "positiva" o fato gerador das obrigações fiscais em fatos economicamente realizáveis. Porém, a materialização deste fato gerador somente se dá pelas hipóteses de incidência extraídas de outros ramos do direito, precipuamente, do direito civil e comercial. Assim, impossível analisar, individualmente, atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes somente sob ótica do direito tributário, posto que o mesmo é dependente de figuras jurídicas estabelecidas em outros ramos do Direito.

Desta feita, o termo "dissimulação", inserido no texto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional deve ser compreendido tal como assente na doutrina civilista, justamente por ser oriunda do Direito Civil. Indubitavelmente, este instituto não foi concebido pelo Direito Tributário, assim, inaceitável qualquer tentativa de mudança em seu conceito, pois, se assim ocorrer, por óbvio estará a autoridade fazendária extrapolando sua competência, passando a legislar, maculando, por certo o Princípio da Tripartição dos Poderes consubstanciado na Constituição Federal de 1988.

Porém, mister consignar que, a dúvida quanto à eficácia do termo "dissimulação", perdurará enquanto o legislador ordinário não manifestar-se mediante a edição de lei formal, em obediência ao princípio da legalidade estrita a que se submete as normas de Direito Tributário, sobre tal, discriminando, de maneira exaustiva, quais as hipóteses que configurariam "dissimulação", sendo, entretanto, cauteloso o bastante para não alterar, radicalmente, conceitos estabelecidos pelo Código Civil.

Sendo o termo interpretado, tal como o é, no direito civil, de onde oriunda, referir-se-á somente a condutas ilícitas, portanto, caracterizadoras de evasão fiscal. Todavia, se adotado o raciocínio de MARCO AURÉLIO GRECO, não só as condutas ilícitas mas também as condutas lícitas, porém atípicas ao caso vertente, caracterizadoras de elisão fiscal serão passíveis de interpretação econômica, afrontando, sobremaneira, os princípios basilares do Direito Tributário brasileiro, quais sejam, da legalidade e da tipicidade, entendidos tal como exposto no tópico pertinente.

Da maneira como está, ou seja, pendente de lei ordinária, deduz-se que sua imediata aplicação pela autoridade administrativa há de ser considerada inconstitucional.

Após a edição de lei ordinária, em sendo realmente introduzida a interpretação econômica no âmbito do Direito Tributário, entende-se que, ainda permanecerá o vício da inconstitucionalidade, pois, conforme preconiza MARCO AURÉLIO GRECO, não é a mesma acolhida pelo Código Tributário Nacional que, como é cediço, tem caráter de Lei Complementar.

Assim sendo, adere-se, pois à corrente que considera que o alcance da alteração introduzida pela Lei Complementar n.º 104/2001, especificamente aquela constante do artigo 116 do Código Tributário Nacional, limitar-se-á punir as condutas evasivas e não elisivas, pois, se assim o for, estar-se-á tolhendo o direito do contribuinte de, livremente, conduzir seus negócios em busca da maximização dos lucros e minimização dos custos.

Contudo, consigne-se que, não se está querendo dizer com a postura adotada, como querem tantos outros, que a norma em tela é inócua, face às prerrogativas que já dispunha a Fazenda Pública em lançar tributos que acreditava terem sido evitados, diminuídos ou postergados pela adoção de condutas simuladas ou dissimuladas.

Acredita-se, que a atitude do legislador complementar seja louvável, pois, enfim, tornou expressa a aversão da sociedade brasileira à prática de condutas ilícitas, tolhendo as atitudes daqueles empresários que enriquecem ilegalmente, que sonegam o quanto podem e que aproveitam-se de anistias, para saldar suas dívidas com o Erário por valores ínfimos, voltando, depois a sonegar e assim, repetidamente. Por óbvio, ditas condutas, geram sensível diminuição na arrecadação tributária, provocando, inclusive, a saída de divisas do País e, tornando, ainda mais sacrificante a vida daqueles contribuintes que conduzem seus negócios, segundo os preceitos constitucionais do respeito à dignidade humana e da igualdade.

Portanto, desde que obedecidos os limites ao poder de tributar e, ainda, os princípios do contraditório e da ampla defesa, presume-se, pela constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

## **BIBLIOGRAFIA**

BALEEIRO, Aliomar. "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar". 7ª edição rev. E compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996. Atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972.

BEISSE, Heinrich. Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira - coordenador Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 8ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1996.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001. O planejamento tributário e a Lei Complementar 104 coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2000, pp.217/219.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação Tributária. 4ª edição. São Paulo: Revista do Tribunais, 1977

GRECO. Marco Aurélio. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. O planejamento tributário e a Lei Complementar 104, coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2000.

FERRARA. A simulação dos Negócios Jurídicos, apud, Washington de Barros Monteiro. Curso de Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1993, p.213.

MACHADO, Brandão. Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Editora Saraiva, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito Constitucional Interpretado. São Paulo: Edit. Revista dos Tribunais, 1992.

MARTINS, Ives Gandra. Curso de Direito Tributário. 7ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do Direito. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação no Direito Tributário. Curso de Direito Tributário, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil, Parte Geral. 31ª, ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da interpretação e da aplicação das leis tributárias. 2ª edição. Revista dos Tribunais, 1965 - 28. São Paulo.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar n.º 104. O planejamento tributário e a Lei Complementar 104 coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2000, p. 267

OLIVEIRA, Ionne Dolácio de. Princípios da Legalidade e da Tipicidade. Curso de Direito Tributário, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. vol. I. 9ª edição. Forense.

PEREIRA, César A Guimarães Pereira. Elisão Tributária e função administrativa. São Paulo: Dialética, 2001.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2000.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 9ª edição. São Paulo: Malheiros Editores 1994

SOUSA, Rubens Gomes de. Pareceres 3 - Imposto de renda. Ed. póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 211/212, apud César A Guimarães Pereira. Elisão Tributária e função administrativa. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto. O negócio indirecto em direito fiscal .Lisboa: Petrony, 1971, p. 22, apud César A Guimarães Pereira. Elisão Tributária e função administrativa. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto. Temas de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Edit. Lumen Juris Ltda., 1991.