

NORMA GERAL ANTIELISIVA (art. 116, parágrafo único do CTN): CONSTITUCIONALIDADE E OUTROS ASPECTOS RELEVANTES

Aldemario Araujo Castro
Procurador da Fazenda Nacional
Professor da Universidade Católica de Brasília
Ex-Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União
Brasília, 28 de dezembro de 2002

I. Introdução

Entre as alterações realizadas pela Lei Complementar nº 104, de 2001, no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) está a introdução explícita, no sistema tributário pátrio, de uma norma geral antielisiva. A regra foi alojada no parágrafo único do art. 116. Assim, o referido artigo ganhou o seguinte figurino:

"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 se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos 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 na lei ordinária."

II. Constitucionalidade

A norma geral antielisiva pretende flagrar ou identificar o fato gerador efetivamente ocorrido (na sua substância, na sua essência), conforme descrição **estabelecida** em lei, para que se possa constituir e cobrar o crédito devido, nascido justamente da “ocorrência do fato gerador” dissimulado (ou melhor, ocultado ou escondido).

A pretensão do legislador complementar, absolutamente necessária nos quadrantes da sociedade moderna (ou pós-moderna), é justa, constitucional e realizadora, na sua essência e máxima radicalidade, dos ditames da legalidade tributária.

Com efeito, a aplicação ou utilização da norma geral antielisiva “ataca” ou atinge um ato malicioso, de má-fé, a tentativa de esconder ou ocultar, em proveito econômico próprio, um fato efetivamente ocorrido. Neste particular, encontramos em inúmeras normas constitucionais uma fortíssima reprovação a este tipo de conduta ou comportamento. Confirmam-se, entre outros, os arts. 5º, incisos XXXIV, alínea a, LVI e LXXIII; art. 9º, §2º; art. 14, §§9º, 10 e 11 e art. 173, §4º (1).

Por outro lado, o uso da norma geral antielisiva pretende trazer à tona, explicitar ou dar visibilidade a verdadeira substância dos atos praticados. Procura, inequivocamente, a preponderância da substância sobre a forma, da essência sobre a aparência. Mais uma vez, o Texto Maior chancela esta postura. Verifiquem-se os seguintes dispositivos constitucionais,

onde a reprovação da aparência, em detrimento da essência ou do conteúdo, é patente: art. 37, incisos XI e XIII; art. 39, §4º e art. 150, inciso II (2) (3).

Portanto, “esconder a essência dos atos jurídicos”, núcleo básico daquilo que a norma geral antielisiva pretende combater, consiste num procedimento claramente repellido pela Constituição. Fazendo o raciocínio inverso, “explicitar a substância efetiva dos atos jurídicos”, pretensão maior da norma geral antielisiva, afigura-se um procedimento evidentemente consonante com a Lei Maior.

De outro giro, é inegável a pretensão da norma geral antielisiva realizar da forma mais radical, mais efetiva, mais completa possível o princípio da capacidade contributiva nos marcos estritos da legalidade, como o desdobramento tributário mais importante do princípio da isonomia. Não seria razoável que o contribuinte A, que realiza fato gerador previsto em lei sob a forma jurídica tradicional, seja tributado e o contribuinte B, que realiza o mesmo fato gerador, previsto na mesma lei, mas sob forma jurídica inusitada, esquisita ou diferente, não arque com o mesmo ônus tributário. Neste ponto, a norma geral antielisiva encontra respaldo explícito no art. 145, parágrafo primeiro da Constituição. Ali o constituinte originário pretende um sistema tributário que efetivamente atinja as manifestações econômicas do contribuinte. Não custa lembrar que *efetividade* é categoria jurídica distinta de eficácia. Esta última corresponde a conseqüência lógica, resultado operado no mundo jurídico. Já efetividade significa realização material, no mundo dos fatos, no mundo da vida, da conseqüência normativa (4). É justamente o que pretende viabilizar a norma geral antielisiva.

Ademais, também importa salientar, a norma geral antielisiva não tangencia ou flexibiliza a legalidade tributária. Não consagra a tributação por analogia (5), nem a chamada “interpretação econômica” do fato gerador (6). Ao viabilizar a desconsideração, seria melhor dizer “requalificação” do fato, terá necessariamente que apontar ou encontrar um situação descrita na lei tributária (como fato gerador ou hipótese de incidência).

A autoridade fiscal terá, para apurar o tributo devido, que aplicar (por subsunção) uma base de cálculo e uma alíquota diretamente relacionadas com uma hipótese de incidência estabelecida em lei. Portanto, aplicará a lei tributária A ou a lei tributária B.

Ocorre, tão-somente, que a nova forma, aquela “escolhida” ou construída pelo contribuinte não será relevante. O próprio princípio da legalidade tributária, como inscrito na Constituição, permite ou sugere o raciocínio. Afinal, o constituinte não disse “sem lei que o conceitue” (7) ou “sem lei que o tipifique” (8). Contentou-se, o constituinte originário, com o **estabelecimento** do fato gerador na lei (“sem que o estabeleça”).

Portanto, a autoridade não pode fugir da legalidade tributária, tangenciar ou flexibilizar a legalidade tributária. Impõe-se à autoridade identificar o fato gerador efetivo, real, substancial, descrito em lei, estabelecido em lei, consignado em lei, que será utilizado para fundamentar ou embasar a constituição do crédito. Em suma, a autoridade dirá que o ato X é aparente, mera forma. Dirá, ainda, que o contribuinte realizou efetivamente o ato Y e este é fato gerador de obrigação tributária, como tal estabelecido em lei com as correspondentes base de cálculo e alíquota.

Esta é, não restam dúvidas, a melhor linha de interpretação da norma geral antielisiva frente à Constituição. Afinal, por este caminho, conseguimos a efetividade (isonômica) da tributação, respeitando a legalidade tributária, porque não ocorre a tributação da mera atividade econômica, mas da atividade econômica descrita pelo legislador como caso (fato gerador) de tributação, e viabilizamos o financiamento dos objetivos do Estado brasileiro, explicitamente consagrados em inúmeros dispositivos constitucionais (art. 3º, art. 5º, inciso XXIII, art. 7º, art. 170, art. 182, art. 184, art. 195, art. 196, art. 203, art. 205, entre outros).

Em resumo: a norma geral antielisiva concilia, sem negativa ou eliminação de qualquer deles, os valores da **liberdade** e da

segurança (porque transita nos estritos marcos da legalidade tributária, aplicando expressamente a lei tributária posta) e da **justiça** e da **solidariedade** (porque dá a máxima efetividade a tributação isonômica das atividades econômicas).

III. O planejamento tributário morreu?

Entende-se por planejamento tributário, numa afirmação sintética, a escolha de um caminho, de uma forma, que implique o não pagamento de tributos, o pagamento a menor ou o pagamento diferido no tempo. Seria sinônimo de elisão tributária, justamente por manusear instrumentos lícitos, consonantes com o direito.

Um dos questionamentos mais interessantes e instigantes a partir da adoção da norma geral antielisiva é o seguinte: **o planejamento tributário morreu?** Em outras palavras, a adoção da norma geral antielisiva elimina a possibilidade de planejamento tributário no Brasil?

Entendemos que não.

Neste contexto, caberá ao operador do direito tributário escolher ou "construir" caminhos que, na sua **essência**: (a) não sejam descritos como hipóteses de incidência pela legislação tributária; (b) estejam descritos na legislação tributária com aspectos quantitativos (base de cálculo e alíquota) inferiores aos semelhantes ou (c) estejam descritos na legislação tributária para cumprimento da obrigação em momento posterior aos semelhantes.

III.1. Não se trata de uma norma geral antievasão ou antisimulação

O traço característico da elisão é a licitude, a escolha de formas ou caminhos consonantes com o direito objetivando evitar, diminuir ou postergar a tributação. Já a evasão, que persegue os mesmos objetivos, apresenta-se como ação ou iniciativa direta e imediatamente contrária à lei.

Ocorre que o Código Tributário Nacional já contempla expressamente uma "norma geral antievasiva" (ou mais especificamente uma "norma geral antisimulação"). Eis o regramento pertinente:

"Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;"

Portanto, não faria o menor sentido o legislador alterar o Código Tributário Nacional (no art. 116) para incluir aquilo que já constava expressamente (no art. 149, inciso VII).

IV. Direito Tributário como instrumento de transformação

Boa parte das incompreensões em torno da norma geral antielisiva decorrem de uma visão restrita ou limitada do direito tributário. Não raro este importante segmento do direito é visto como um simples sistema de limites ou de óbices à ação do Fisco (9).

Ocorre que num Estado Democrático de Direito (art. 1º, *caput* da Constituição) que pretende ser uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I da Constituição), reduzindo desigualdades sociais e erradicando a pobreza, dependente, para alcançar estes fins, do financiamento de inúmeras atividades estatais, notadamente aquelas mais decisivas para o atingimento destes objetivos, tais como a educação e a seguridade social (notadamente nas ações da saúde e de assistência social), a ação fiscal do Estado não pode ser neutra.

É absolutamente essencial que o direito tributário seja alçado a condição de um dos instrumentos de transformação ou modificação da realidade social como estabelecido pelo constituinte originário. A rigor, ninguém ou nada, nenhum ator social, quer no cenário público, quer no cenário privado, nenhum instrumento ou mecanismo institucional, pode fugir de suas responsabilidades constitucionais de concorrer para o atingimento dos fins do Estado brasileiro.

V. A evolução da interpretação da lei tributária e a “jurisprudência dos valores”

São basicamente três as correntes jurídicas formadas em torno da interpretação do direito tributário: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.

A corrente da interpretação vinculada à jurisprudência dos conceitos, historicamente relacionada com o Estado Liberal e o individualismo extremado nele consagrado, atribui importância crucial ao manejo formal dos conceitos e categorias jurídicas como representativos da realidade social.

A interpretação da lei tributária sob a influência da jurisprudência dos interesses despreza os conceitos e categorias jurídicas. Assume importância capital os fins perseguidos pelo legislador. Na sua acepção mais radical construiu a teoria da interpretação econômica do fato gerador. No plano histórico, está intimamente ligada ao modelo do Estado Social ou do Bem-Estar Social.

A superação, a partir da década de 70 do Século XX, do Estado Social, de feição nitidamente intervencionista, marca a superação da jurisprudência dos interesses em favor da jurisprudência dos valores.

Domina a atual quadra histórica da interpretação do direito tributário uma concepção mais aberta, vinculada ao surgimento e fortalecimento do *princípio da transparência* (impondo clareza e lealdade jurídicas na conduta de todos os atores sociais). A transparência é um dos principais vetores de tratamento (ou relacionamento na) da sociedade de riscos (Estado Subsidiário), notadamente da "nova insegurança", a ser enfrentada pelos mecanismos institucionalizados de solidariedade social e de grupo.

Assim, a "jurisprudência dos valores" aponta claramente, na sua valorização dos princípios, inclusive na condição e com a força de normas jurídicas, para a ponderação ou convivência entre a capacidade contributiva e a legalidade. Exemplo, por excelência, desta convivência é a norma geral antielisiva (10).

VI. Panorama internacional

A experiência internacional registra a existência de "normas gerais antielisivas", sob os mais variados formatos e influências culturais, em praticamente todos os países ditos civilizados.

Segundo Ricardo Lobo Torres (11), o direito alemão tratou da problemática como proibição de abuso de forma jurídica. Já na Espanha foi introduzida no ordenamento jurídico uma "... cláusula que permite à Administração declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido". Na Argentina, ainda segundo o Mestre, "as normas que autorizam o Fisco a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte para atingir as relações econômicas efetivamente realizadas constituem autênticas normas antielisivas". Nos Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia, entre outros, desenvolveu-se "... a doutrina do 'propósito comercial' (*business purpose*), que sinaliza no sentido de que se caracteriza a elisão abusiva (*abusive tax avoidance*) quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na área fiscal". Na Itália "... surgiram nos últimos anos diversas disposições 'antielisivas', que são cláusulas gerais com campo específico de incidência, em geral o imposto de renda". Em Portugal, aplicam-se as normas antiabuso. Na França, segundo o Mestre, a inspiração mais próxima do art. 116, parágrafo único do CTN, a Administração fica autorizada a requalificar os fatos para reprimir o abuso de direito.

VII. Aspectos procedimentais

Na aplicação da norma geral antielisiva a discussão tributária relevante passa a ser sobre matéria de fato. Deverá ser demonstrado o fato que efetivamente ocorreu, para além da mera aparência. Assim, o exame e a explicitação das circunstâncias concretas do fato são fundamentais para a conclusão do cabimento ou não da tributação (12). Nesta linha de raciocínio, assumem importância capital as regras procedimentais para aplicação da norma geral antielisiva.

Nesta seara, um dos principais aspectos a ser considerado reside na fixação do autor da desconsideração (ou requalificação). Poderá ser: (a) a autoridade lançadora ou (b) outra autoridade. Esta "outra" autoridade pode ser um agente fiscal especificamente indicado ou mesmo órgão colegiado. A Medida Provisória nº 66, de 2002, que veiculava regras específicas para aplicação da norma geral antielisiva no âmbito da Administração Tributária Federal (13), estabeleceu que a desconsideração seria realizada por ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração do procedimento de fiscalização (art. 15).

Por outro lado, a lei de procedimentos não deve prever "tipos", hipóteses" ou "casos" de dissimulação. Este caminho aponta justamente no sentido oposto ao buscado pela norma geral antielisiva. Pouco importa como a doutrina identifique a dissimulação (e são inúmeros os formatos jurídicos). Importa, isto sim, como já afirmamos e reafirmamos, a presença concreta, efetiva do fato gerador estabelecido em lei. A MP nº 66, de 2002, ao veicular normas procedimentais para aplicação da norma geral antielisiva, incorreu no pecado de elencar os "desvios" na "falta de propósito negocial" ou no "abuso de forma" (art. 14, §1º).

A aplicação de multa, quando do lançamento depois da desconsideração, é outro dos temas delicados a ser resolvido pela lei de procedimentos. A MP nº 66, de 2002, estabelecia a exigência de multa moratória depois da desconsideração (art. 17, §2º) e de multa de ofício ou punitiva ao ensejo do lançamento (art. 18). Na falta de norma específica, ante a rejeição das regras procedimentais para aplicação da norma geral antielisiva, entendemos que não cabe a cobrança de sanção punitiva, ressalvada aquela de natureza meramente indenizatória. Seriam três os fundamentos principais: (a) ausência de exigência legal própria, (b) os atos considerados serem, cada um deles, consonantes com o direito e (c) o critério já consagrado pelo legislador no art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996 (14).

Com a aprovação do Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002, sem as regras procedimentais antes destacadas, ressurgiu o debate acerca da possibilidade de aplicação da norma geral antielisiva. Registram-se opiniões distintas. Alguns sustentam a "eficácia limitada" da regra inserida no art. 116 do CTN (15). Outros, apontam para a "eficácia contida" da disposição (16).

Pensamos que a norma geral antielisiva pode ser aplicada sem regras procedimentais específicas. Para tanto seria utilizado o regramento aplicável ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários (17). Não custa lembrar a ampla possibilidade de defesa e contraditório, por parte do contribuinte, no âmbito daquele procedimento.

NOTAS

(1) "XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;"

"LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;"

"LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;"

"Art. 9º É assegurado o direito de greve, competindo aos trabalhadores decidir sobre a oportunidade de exercê-lo e sobre os interesses que devam por meio dele defender. (...)

§ 2º - Os abusos cometidos sujeitam os responsáveis às penas da lei."

"§ 9º Lei complementar estabelecerá outros casos de inelegibilidade e os prazos de sua cessação, a fim de proteger a probidade administrativa, a moralidade para exercício de mandato considerada vida pregressa do candidato, e a normalidade e

legitimidade das eleições contra a influência do poder econômico ou o abuso do exercício de função, cargo ou emprego na administração direta ou indireta."

"§ 10 - O mandato eletivo poderá ser impugnado ante a Justiça Eleitoral no prazo de quinze dias contados da diplomação, instruída a ação com provas de abuso do poder econômico, corrupção ou fraude."

"§ 11 - A ação de impugnação de mandato tramitará em segredo de justiça, respondendo o autor, na forma da lei, se temerária ou de manifesta má-fé."

"§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros."

(2) "XI - a remuneração e o subsídio dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional, dos membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos detentores de mandato eletivo e dos demais agentes políticos e os proventos, pensões ou outra espécie remuneratória, percebidos cumulativamente ou não, incluídas as vantagens pessoais ou de qualquer outra natureza, não poderão exceder o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal;"

"XIII - é vedada a vinculação ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias para o efeito de remuneração de pessoal do serviço público;"

"§ 4º O membro de Poder, o detentor de mandato eletivo, os Ministros de Estado e os Secretários Estaduais e Municipais serão remunerados exclusivamente por subsídio fixado em parcela única, vedado o acréscimo de qualquer gratificação, adicional, abono, prêmio, verba de representação ou outra espécie remuneratória, obedecido, em qualquer caso, o disposto no art. 37, X e XI."

"II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;"

(3) Em vários quadrantes do direito constatamos um consistente movimento contra a utilização das formas e institutos jurídicos consagrados com objetivos diversos

daqueles tradicionais. Normalmente, esta "utilização" pretende contornar alguma restrição legal ou escapar de algum tipo de consequência jurídica específica. Destacamos, neste sentido, a partir de uma citação doutrinária e de duas decisões do e. STF, o fenômeno em questão na seara comercial ("disregard doctrine of legal entity") e no campo do direito administrativo (fundação como espécie de autarquia). Vejamos:

"Em extremo oposto registra-se também a tendência de desconsiderar-se a personalidade jurídica da empresa, em alguns casos, de modo a penetrar-lhe o véu que a encobre ou, como preferem os de fala inglesa pierce the corporate veil, para evitar ou coibir a prática de fraudes e de outros abusos cometidos através dela." (FRANCISCO WILDO LACERDA DANTAS. Manual Jurídico da Empresa. 1998. Pág. 63. Brasília Jurídica). Esta possibilidade está positivada no direito brasileiro em, pelo menos, dois diplomas legais (art. 28 da Lei nº 8.078, de 1990, e art. 18 da Lei nº 8.844, de 1994).

"ACUMULAÇÃO DE CARGO, FUNÇÃO OU EMPREGO. FUNDAÇÃO INSTITUÍDA PELO PODER PÚBLICO. NEM TODA FUNDAÇÃO INSTITUÍDA PELO PODER PÚBLICO É FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. - ÀS FUNDAÇÕES, INSTITUÍDAS PELO PODER PÚBLICO, QUE ASSUMEM A GESTÃO DE SERVIÇO ESTATAL E SE SUBMETEM A REGIME ADMINISTRATIVO PREVISTO, NOS ESTADOS-MEMBROS, POR LEIS ESTADUAIS SÃO FUNDAÇÕES DE DIREITO PÚBLICO, E, PORTANTO, PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. - TAIS FUNDAÇÕES SÃO ESPÉCIE DO GÊNERO AUTARQUIA, APLICANDO-SE A ELAS A VEDAÇÃO A QUE ALUDE O PARÁGRAFO. 2. DO ART. 99 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. - SÃO, PORTANTO, CONSTITUCIONAIS O ART. 2º, PARÁGRAFO 3º DA LEI 410, DE 12 DE MARÇO DE 1981, E O ART. 1º. DO DECRETO 4086, DE 11 DE MAIO DE 1981, AMBOS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO." (RE n. 101.126/RJ. Relator Ministro MOREIRA ALVES. Julgado por unanimidade em 24.10.1984 pelo Tribunal Pleno.

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE. CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE A JUSTIÇA FEDERAL E A JUSTIÇA COMUM. NATUREZA JURÍDICA DAS FUNDAÇÕES INSTITUÍDAS PELO PODER PÚBLICO. 1. A Fundação Nacional de Saúde, que é mantida por recursos orçamentários

oficiais da União e por ela instituída, é entidade de direito público. 2. Conflito de competência entre a Justiça Comum e a Federal. Artigo 109, I da Constituição Federal. Compete à Justiça Federal processar e julgar ação em que figura como parte fundação pública, tendo em vista sua situação jurídica conceitual assemelhar-se, em sua origem, às autarquias. 3. Ainda que o artigo 109, I da Constituição Federal, não se refira expressamente às fundações, o entendimento desta Corte é o de que a finalidade, a origem dos recursos e o regime administrativo de tutela absoluta a que, por lei, estão sujeitas, fazem delas espécie do gênero autarquia. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido para declarar a competência da Justiça Federal." RE n. 215.741/SE. Relator Ministro MAURÍCIO CORRÊA. Julgado por unanimidade em 30.03.1999 pela Segunda Turma.

(4) "A efetividade significa, portanto, a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o dever-ser normativo e o ser da realidade social." (LUÍS ROBERTO BARROSO. O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas. 6ª. Edição. Pág. 85. RENOVAR)

(5) O art. 116, parágrafo único do CTN não viabiliza a tributação de fato diferente ou parecido (recurso à analogia). A possibilidade instaurada pelo dispositivo legal em comento consiste em captar ou capturar o fato em si, o fato verdadeiro, o fato real. Afasta-se, tão-somente, a máscara, o rótulo. Ao desconsiderar a aparência é possível alcançar o fato real.

(6) A interpretação econômica é um processo que se inicia no fato (com densidade econômica) procurando enquadrá-lo numa norma jurídica já posta. Na aplicação da norma geral antielisiva busca-se, a partir dos contornos do fato gerador contidos na lei, os fatos que a ele correspondem efetivamente, para além da mera aparência.

(7) "... o conceito, no sentido aristotélico de 'essência' da coisa, une os objetos em classe pela identidade e distingue-os segundo a diferença de espécie, mas sempre tem como pressuposto a idéia de que o conceito mais específico e menos geral estará contido naquele superior e mais amplo da mesma classe. (...) Só um conceito geral abstrato se deixa definir, pois, para isso, é necessário fixá-lo através de determinadas características. Se o conceito A possui as notas 'a, b, c', na

investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características 'a, b, c'. Diz-se, então, que há subsunção." (MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (atualização). 1997. Págs. 119 e 122. FORENSE)

(8) "... o tipo ordena o conhecimento segundo as semelhanças e dissemelhanças encontráveis nos indivíduos, mas abole o rigor da identidade e admite as transições fluidas, a comparação e a gradação entre diferentes ordens. (...) São apontadas como notas próprias do tipo, em oposição ao conceito: a abertura, a gradação, o sentido, a inteireza e a aproximação da realidade./Como conceito aberto, o tipo é um sistema elástico de características, não limitadas, renunciáveis, vale dizer, características que podem até faltar em certos objetos, os quais, apesar disso, são dados como típicos." (MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (atualização). 1997. Págs. 119 e 125. FORENSE)

(9) "Sabido que o Estado é a maior expressão de poder que se conhece, fácil é concluir-se que o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder." HUGO DE BRITO MACHADO. Curso de Direito Tributário. 21ª. Edição. Pág. 52. Malheiros Editores.

(10) "g) as normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva." (RICARDO LOBO TORRES. Normas Gerais Antielisivas. Disponível em: http://www.agu.gov.br/ce/cenovo/ce.asp?mnu=3_2&num=999999. Acesso em: 3.dez.2002)

(11) No artigo Normas Gerais Antielisivas. Disponível em: http://www.agu.gov.br/ce/cenovo/ce.asp?mnu=3_2&num=999999. Acesso em: 3.dez.2002.

(12) "Haverá deslocamento do debate para a matéria de fato? Sim. O debate não será mais sobre legalidade do ato ou constitucionalidade da lei. O importante será saber se aquilo é doação ou comodato; saber se é ganho de capital ou incorporação com ágio, e assim por diante." (MARCO AURÉLIO GRECO. Elisão Fiscal e a LC 104, de 10/01/2001. Disponível em:

http://www.agu.gov.br/ce/cenovo/ce.asp?mnu=3_2&num=999999. Acesso em: 3.dez.2002)

(13) "... quanto às normas antielisivas, dos arts. 13 a 19, que são inquinadas de inconstitucionais por amplos setores da comunidade jurídica brasileira, contornaremos o obstáculo propondo a supressão dos dispositivos sob suspeita". (Deputado BENITO GAMA. Parecer apresentado em Plenário à Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Disponível em <http://www.camara.gov.br/Internet/sileg/integras/108203.htm>. Acesso em 12.dez.2002)

Eis os artigos mencionados:

“Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.”

(14) "Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa

na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício."

(15) "Parece-nos que fica na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado." (RICARDO LOBO TORRES. Normas Gerais Antielisivas. Disponível em: http://www.agu.gov.br/ce/cenovo/ce.asp?mnu=3_2&num=999999. Acesso em: 3.dez.2002)

(16) "No caso, há que considerar que ocorrendo o fato gerador, que é, no entanto, escamoteado por expedientes abusivos do contribuinte, é imperiosa a tributação com base no ato dissimulado, independentemente da lei prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, que regulará, por meio dos procedimentos a serem adotados, a forma pela qual a autoridade irá afastar a dissimulação, prevendo inclusive presunções de atos dissimulados. O dispositivo em tela é o típico caso de norma de eficácia contida, de aplicabilidade imediata e direta na clássica definição de José Afonso da Silva, que também se aplica aos dispositivos de lei complementar." (RICARDO LODI RIBEIRO. A Elisão Fiscal e a LC nº 104/01. Revista Dialética de Direito Tributário nº 83. Pág. 149)

(17) Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para os créditos tributários da União.