



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Renata Gomes de Albuquerque Sá

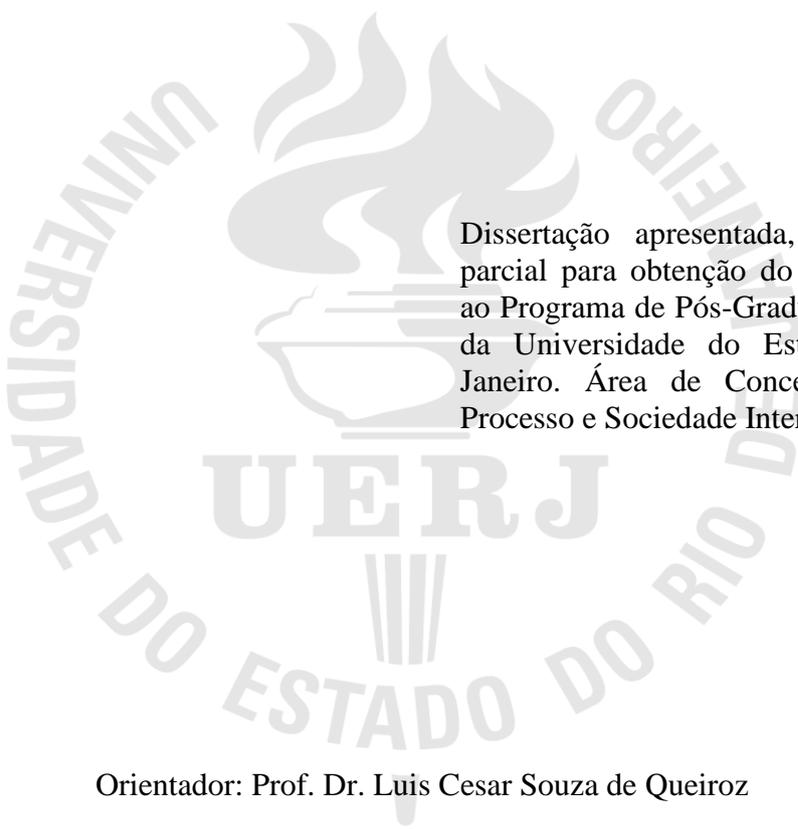
**Elisão e evasão tributárias: o direito comparado e sua influência na
evolução do tratamento da matéria no Brasil**

Rio de Janeiro

2013

Renata Gomes de Albuquerque Sá

**Elisão e evasão tributárias: o direito comparado e sua influência na evolução do
tratamento da matéria no Brasil**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional.

Orientador: Prof. Dr. Luis Cesar Souza de Queiroz

Rio de Janeiro

2013

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

S111 Sá, Renata Gomes de Albuquerque.

Elisão e evasão tributárias: o direito comparado e sua influência na evolução do tratamento da matéria do Brasil / Renata Gomes de Albuquerque Sá. - 2013.

258 f.

Orientador: Prof. Dr. Luis Cesar Souza de Queiroz.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário – Brasil - Teses. 2. Elisão fiscal – Teses.
3. Jurisprudência – Teses. I. Queiroz, Luis Cesar Souza de. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73(81)

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Renata Gomes de Albuquerque Sá

**Elisão e evasão tributárias: o direito comparado e sua influência na evolução do
tratamento da matéria no Brasil**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional.

Aprovada em: 03 de setembro de 2013.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Luis Cesar Souza de Queiroz (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Sergio André Rocha
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Celso de Albuquerque Silva
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2013

DEDICATÓRIA

Ao meu amado noivo, Alexandre, pelo amor, carinho e incentivo em todos os anos passamos juntos. A cada dia você me inspira a ser melhor e a fazer o melhor.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Doutor Luís Cesar Souza de Queiroz, pela colaboração na pesquisa para o presente trabalho, sempre apontando os diversos caminhos possíveis e estimulando o raciocínio jurídico individual. Um exemplo de dedicação aos estudos e à academia.

Ao meu noivo Alexandre, por todo o amor, carinho, paciência e incentivo nos anos em que estamos juntos e especialmente durante o período da elaboração do presente trabalho. Você me faz mais feliz a cada dia.

À minha família, pelo apoio incondicional ao desenvolvimento da minha vida acadêmica, essencial para a conclusão deste curso de mestrado. Eu nada seria sem o amor e dedicação dos meus pais.

Ao Professor Doutor Ricardo Lodi Ribeiro, por ter me apresentado ao Direito Tributário e me contagiado com sua paixão pela disciplina, sempre me incentivando a seguir a vida acadêmica e aos professores do Programa de Pós Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, em especial os que lecionam na linha de pesquisa de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, por disponibilizar uma formação sólida, completa e humanista.

Aos meus amigos que convivo no ambiente de trabalho, em especial Kitia Menezes Canongia, Daniel Vasconcellos Ferreira e Almir Pinto Barradas, pelo estímulo, incentivo e pela compreensão pelos momentos em que não pude estar presente.

Aos meus amigos, que sempre me incentivaram nos momentos mais difíceis e ofereceram todo o apoio necessário para a conclusão deste curso de mestrado, com destaque à Roberta Lima Barreto, pois sem a sua disposição em ajudar não seria possível concluir a vasta pesquisa bibliográfica necessária à elaboração do presente trabalho e Thais Martinelli Galhardo Moreira Dias, diante de sua boa vontade em ajudar na pesquisa de autores estrangeiros, sem esquecer daqueles que continuaram do meu lado durante o curso, especialmente Julia Toruno Coelho, Marcella de Carvalho Winter e Mariana de Campos Barbosa Horta Moreira, que ainda me presenteou com a minha afilhada maravilhosa, Ana Clara.

A todas as pessoas que, direta ou indiretamente contribuíram com carinho e atenção durante a construção desse trabalho.

Tudo me é lícito, mas nem tudo me convém.

Paulo de Tarso

RESUMO

SA, R. G. A. *Elisão e evasão tributárias: o direito comparado e sua influência na evolução do tratamento da matéria no Brasil*. 2013. 258f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

O presente trabalho pretende analisar as influências da legislação tributária de países estrangeiros no tratamento conferido à elisão pelo sistema tributário brasileiro. Esse tema ganhou destaque no cenário internacional em razão da crise que vem assolando os países da União Europeia e os Estados Unidos, o que levou a um aumento da rigidez no controle da elisão. Essa discussão também foi acentuada no Brasil após a reforma legislativa operada pela Lei Complementar nº 104, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. Foram verificados os aspectos mais importantes sobre a norma antielisiva em países como Alemanha, Espanha, Portugal, França, Reino Unido e Estados Unidos, enfatizando-se a definição de seu âmbito de aplicação, em consonância com as regras atinentes a cada ordenamento nacional, e verificando a figura utilizada por cada sistema para coibir o planejamento fiscal abusivo. Em seguida, estudamos o combate à elisão no Brasil, desde antes da edição do Código Tributário Nacional até a reforma de 2001, que introduziu a cláusula antielisiva em nosso ordenamento, destacando as posições doutrinárias e jurisprudenciais mais importantes acerca do tema, a fim de se verificar até que ponto o direito comparado teve influência no conceito de elisão que predomina no país e no tratamento a ela conferido.

Palavras-chave: Direito tributário. Elisão. Evasão. Limites do contribuinte. Direito Comparado. Legislação Brasileira. Jurisprudência.

ABSTRACT

SA, R. G. A. *Tax avoidance and tax evasion: comparative law and its influence on the evolution of the treatment of the matter in Brazil*. 2013. 258f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

This study aims to examine the influences of the tax legislation of foreign countries in the treatment given to tax avoidance by the Brazilian tax system. This topic has gained international prominence due to the coming crisis ravaging the countries of the European Union and the United States, which led to an increase in stiffness in the control of tax avoidance. This discussion was also significant in Brazil after the legislative reform operated by Complementary Law nº 104, which added a paragraph to article 116 of the National Tax Code. Were checked the most important aspects of the tax avoidance article in countries like Germany, Spain, Portugal, France, United Kingdom and United States, emphasizing the definition of its scope of application, in accordance with the rules relating to each national order, and checking the figure used by each system to restrain abusive tax planning. Then, we studied the fight against avoidance in Brazil, since before the National Tax Code until the 2001 reform, which introduced the tax avoidance article in our national order, highlighting the doctrinal positions and most important jurisprudence on the subject, in order to check up point that comparative law influenced the concept of avoidance that prevails in the country and the treatment given her.

Keywords: Tax law. Tax avoidance. Evasion. Limits of the taxpayer. Comparative Law.

Brazilian legislation. Jurisprudence.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	11
1	O TRATAMENTO DA ELISÃO E DA EVASÃO FISCAL NO DIREITO COMPARADO.....	19
1.1	Alemanha.....	20
1.1.1	<u>A interpretação econômica.....</u>	20
1.1.2	<u>O Código Tributário Alemão de 1977.....</u>	25
1.1.3	<u>A alteração legislativa de 2008.....</u>	32
2	ESPAÑA.....	37
2.1	Fundamentos da luta contra o planejamento fiscal abusivo.....	37
2.2	A Lei Geral Tributária de 1973.....	39
2.3	A alteração promovida pela Lei 25/95.....	44
2.4	A Lei Geral Tributária nº 58 de 2003.....	51
2.4.1	<u>O procedimento especial previsto na legislação atual.....</u>	56
3	PORTUGAL.....	60
3.1	Histórico da distinção entre evasão, elisão e o abuso de direito.....	60
3.2	O combate à evasão através de normas específicas.....	62
3.3	A introdução de uma cláusula geral antiabuso no ordenamento português.....	63
3.3.1	<u>Tentativas de criação de uma norma geral.....</u>	63
3.3.2	<u>A redação atual da cláusula antiabuso.....</u>	65
3.4	Elementos da cláusula geral antiabuso.....	68
3.4.1	<u>O elemento meio.....</u>	69
3.4.2	<u>O elemento resultado.....</u>	70
3.4.3	<u>O elemento intelectual.....</u>	70
3.4.4	<u>O elemento normativo.....</u>	72
3.4.5	<u>O elemento sancionatório.....</u>	73
3.5	Requisitos de aplicação da cláusula geral antiabuso.....	74

4	ITÁLIA	77
4.1	O regime jurídico da elisão no direito italiano	77
4.2	O combate às condutas elisivas	81
5	FRANÇA	90
5.1	Histórico do combate à elisão na França	90
5.2	O artigo L 64 do <i>Livre des Procédules Fiscales</i> e o <i>abus de droit</i>	92
5.3	A reforma legislativa de 2008	100
6	ESTADOS UNIDOS E REINO UNIDO	102
6.1	Estados Unidos	102
6.2	Reino Unido	112
7	A EVOLUÇÃO DO TRATAMENTO DA ELISÃO E DA EVASÃO FISCAL NO BRASIL	122
7.1	A SITUAÇÃO ANTERIOR À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988	122
7.1.1	<u>O tratamento da elisão antes da vigência do Código Tributário Nacional</u>	123
7.1.1.1	A orientação jurisprudencial sobre o “abatimento do prêmio do seguro” ..	128
7.1.2	<u>O anteprojeto do Código Tributário Nacional</u>	133
7.1.3	<u>A edição do Código Tributário Nacional</u>	137
7.1.3.1	Reflexos do CTN na interpretação das normas tributárias.....	140
8	A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988	147
8.1	A multiplicidade de valores tutelados pela Constituição de 1988 e a interpretação do Direito Tributário	151
8.2	A orientação jurisprudencial	162
9	O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001	167
9.1	O Projeto de Lei Complementar nº 77/1999	167
9.2	A Lei Complementar nº 104/2001	169
9.3	Doutrina contrária à existência da norma geral antielisiva no Brasil ...	172

9.3.1	<u>Crítica elaborada pela doutrina tradicional - há inconstitucionalidade no art. 116, parágrafo único, do CTN.....</u>	172
9.3.2	<u>Norma dirigida ao combate a outras figuras que não a elisão.....</u>	174
9.3.3	<u>A questão da necessidade de regulamentação por lei ordinária.....</u>	179
9.4	Doutrina favorável à existência da norma geral antielisiva no Brasil.....	180
9.4.1	<u>A questão da analogia.....</u>	188
9.5	O entendimento da jurisprudência administrativa após a LC 104/01....	191
9.5.1	<u>A exigência de propósito negocial.....</u>	195
9.5.2	<u>Influências da doutrina do abuso de direito e do abuso de forma.....</u>	200
9.5.3	<u>O conceito amplo de simulação.....</u>	207
9.5.4	<u>A divergência sobre a aplicabilidade do artigo 116, parágrafo único, do CTN.....</u>	214
	CONCLUSÕES.....	219
	REFERÊNCIAS.....	235

INTRODUÇÃO

O grau de justiça dentro de um sistema tributário pode ser aferido através de diversos parâmetros e, uma das formas possíveis para tanto é através da identificação do grau de aplicação do princípio da capacidade contributiva, com a consideração da disponibilidade financeira individual de cada indivíduo para contribuir para o custeio da sociedade, de modo a concretizar uma justiça distributiva.

Após o período que se convencionou denominar “virada kantiana”, com a reaproximação entre o direito e a moral, resultando em uma maior influência dos valores no direito tributário, a capacidade contributiva emergiu como critério indispensável para a repartição da carga tributária pelos cidadãos.

É possível afirmar que o ideal da Justiça Fiscal se realiza, atualmente, na investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas, de sorte que a capacidade contributiva de cada um, e da sociedade como um todo, se mostra como limitação à despesa pública, devendo ainda tal limite ser buscado no adequado dimensionamento da carga tributária e não somente pelo oferecimento de prestações estatais, viabilizada com os recursos tributários.

Nesta seara, uma das principais questões enfrentada por todos os sistemas tributários mundiais é a definição dos contornos do papel arrecadador do Estado, em especial na sua limitação em relação ao controle do planejamento tributário dos contribuintes. De um lado está a necessidade estatal de maximização da arrecadação e, em contraposição, se situa o legítimo direito do contribuinte à economia de tributos.

Aduz-se que a expressão elisão é normalmente utilizada para designar condutas lícitas praticadas pelo contribuinte no sentido de obter a economia tributária e o termo evasão é comumente empregado para qualificar condutas do contribuinte que importam em violação a lei, ou configuram fraude ou simulação, realizadas no intuito de obter alguma economia tributária.

Ao longo da história, diversos países apresentaram suas matrizes de combate ao planejamento fiscal abusivo, podendo ser divididos em três grandes categorias: a primeira é composta pelas teorias do abuso de direito, que tinham por objetivo garantir o equilíbrio entre a autonomia negocial e a eficiência da arrecadação tributária; a segunda vertente se atentou

mais à simulação, à causa ilícita do negócio e às presunções; e a terceira doutrina, utiliza a figura da fraude à lei.

Nesse sentido, a introdução das chamadas normas gerais antielisivas (ou, como alguns as denominam, normas gerais antielusivas) decorre de uma tendência mundial de diminuição do âmbito de atuação da liberdade do contribuinte, mas especificamente em relação à utilização por este de institutos jurídicos que acobertem o verdadeiro negócio realizado, de modo a resultar num desequilíbrio no sistema tributário.

Cumprir mencionar que a recente crise mundial pela qual vem passando os Estados Unidos e os países da Europa acentuou a discussão sobre o tema, resultando num controle ainda mais rígido dos negócios realizados pelos indivíduos, em razão da necessidade de aumento da arrecadação tributária face à situação econômica que vivenciam na atualidade.

Registre-se, nesse sentido, que no ano de 2010 foi promulgada pelo Congresso dos Estados Unidos, a Lei de Cumprimento Fiscal de Compras Estrangeiras¹, que tem por objetivo evitar a evasão fiscal de contribuintes que utilizam contas bancárias estrangeiras. Ela exige que as instituições financeiras dos Estados Unidos retenham uma parcela dos pagamentos feitos por instituições financeiras estrangeiras que não concordem com a identificação e a geração de relatórios de informação sobre titulares de contas no país.

Para viabilizar o cumprimento dos requisitos constantes da lei, especialmente para instituições localizadas em países cujas leis proíbem esse tipo de relatório, o Departamento do Tesouro norte-americano desenvolveu acordos intergovernamentais que dependem da cooperação entre os países, para facilitar a troca de informações previstas na lei. Saliente-se que o prazo para o primeiro relatório de informações sobre o Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA está previsto para 2015².

Tal iniciativa vem sendo elogiada e incentivada pelos países da União Europeia e alguns países membros já estão em negociação para a formalização dos acordos para a troca de informações³.

¹ Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Disponível em: [http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA)). Acesso em 01/08/2013.

² Para maiores informações sobre o tema: US Department of Treasury. Disponível em: <http://www.treasury.gov/connect/blog/Pages/An-Update-on-FATCA-Momentum-Building-Worldwide.aspx>. Acesso em 01/08/2013.

³ Para maiores informações: Para maiores informações: Portugal é pioneiro no combate à fraude e evasão fiscal. Disponível em: <http://www.ecofinancas.com/noticias/portugal-pioneiro-no-combate-fraude-evasao-fiscal>. Acesso em 01/08/2013.

Nesse ponto, ressalta-se que os países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁴ vem se reunindo regularmente para formular propostas no intuito de conferir maior rigidez às regras que versam sobre abusos praticados pelos contribuintes, em especial no que se refere à migração artificial de lucros para paraísos fiscais.

Insta ainda mencionar que a Comissão Europeia⁵ oficializou em 2012 um plano de ação, o qual contém propostas de ações a serem realizadas em curto, médio e longo prazo pelos países, para tentar solucionar os problemas relacionados à fraude e evasão fiscais, bem como ao planejamento fiscal agressivo⁶.

A título de exemplo das recomendações do plano, transcreve-se o seguinte trecho do item 8:

8. Recomendação sobre o planejamento fiscal agressivo

A Comissão considera que existe a necessidade de assegurar que a carga fiscal seja partilhada equitativamente de acordo com as opções de cada um dos governos. Atualmente, alguns contribuintes podem recorrer a montagens complexas, por vezes artificiais, cujo efeito é transferir a sua matéria coletável para outras jurisdições dentro ou fora da União. Ao fazê-lo, os contribuintes tiram partido das disparidades entre as legislações nacionais para garantir que determinados tipos de rendimentos não são tributados ou para explorar as diferenças em termos de taxas de tributação. Ao pagar impostos, as empresas podem ter um impacto positivo importante no resto da sociedade. O planejamento fiscal agressivo pode, assim, ser considerado contrário aos princípios da responsabilidade social das empresas. Por conseguinte, são necessárias medidas concretas para combater este problema.

Uma ação concreta por parte de todos os Estados-Membros destinada a resolver esses problemas melhoraria também o funcionamento do mercado interno. Nesse sentido, a Comissão recomenda que os Estados-Membros atuem conjunta e eficazmente neste domínio⁷. (grifos no original)

Outrossim, uma das etapas do referido plano se concretizou na decisão da Comissão europeia de 23/04/2013, na qual foi instituído um Grupo Especial designado “Plataforma para

⁴ A missão da OCDE (*Organisation de coopération et de développement économiques* – OCDE) é promover políticas que melhorem o bem-estar econômico e social em todo o mundo.

⁵ A Comissão Europeia representa os interesses da União Europeia no seu conjunto e tem poderes para propor nova legislação ao Parlamento Europeu e ao Conselho da União Europeia e assegurar a correta aplicação do direito europeu pelos países-membros.

⁶ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho. Plano de ação para reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscais. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf. Acesso em 01/08/2013.

⁷ *Ibid.*, pp. 6-7

a boa governança fiscal, planejamento tributário agressivo e dupla tributação”, que será composto por autoridades fiscais dos Estados-membros e por até 15 (quinze) organizações empresariais e civis relacionadas à praticas fiscais.

Cumprе transver o artigo 2º da referida decisão, que traz os principais objetivos da plataforma:

Artigo 2º. Tarefas

As tarefas da Plataforma serão:

- (a) incentivar a discussão entre empresas, sociedade civil e especialistas das autoridades fiscais nacionais sobre as questões em matéria de boa governança em matéria fiscal, planejamento tributário agressivo e dupla tributação. O termo boa governança em matéria tributária abrange transparência, intercâmbio de informações e concorrência fiscal justa;
 - (b) fornecer à Comissão as informações relevantes para a identificação das prioridades nessas áreas e seleção dos meios e instrumentos adequados para alcançar o progresso em tais áreas;
 - (c) contribuir para a melhor aplicação e implementação das recomendações da Comissão mencionadas acima, identificando problemas técnicos e práticos potencialmente relevantes nesta área, bem como as possíveis soluções;
 - (d) fornecer à Comissão as informações relevantes para a elaboração do seu relatório sobre a aplicação das suas recomendações sobre as medidas destinadas a encorajar os países terceiros a fim de aplicar os padrões mínimos de boa governança em matéria tributária e de planejamento fiscal agressivo;
 - (e) discutir ideias práticas fornecidas pelas autoridades fiscais, bem como empresas, sociedade civil e profissionais da área tributária, e elaborar as possíveis formas de se abordar de forma mais eficiente os atuais problemas de dupla tributação que afetam o bom funcionamento do mercado interno⁸.
- (tradução livre)

Esse tema também foi tratado no conselho informal de Ministros de Economia da União Europeia (Econfin). Segundo informações divulgadas na imprensa, na reunião ocorrida em maio de 2013, nove Estados-membros da União Europeia (Espanha, França, Alemanha, Itália, Reino Unido, Polônia, Belgica, Holanda e Romênia) criaram um projeto piloto a fim de realizar uma troca multilateral de informações entre tais países, a fim de se evitar fraudes fiscais, nos moldes da lei norte americana⁹.

⁸ COMMISSION DECISION of 23.4.2013 on setting up a Commission Expert Group to be known as the Platform for Tax Good. pp. 3-4. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2013_2236_en.pdf. Acesso em 01/08/2013.

⁹ Para maiores informações: Crise obriga UE a intensificar luta contra sonegação fiscal. Disponível em: <http://br.noticias.yahoo.com/crise-obriga-ue-intensificar-luta-sonega%C3%A7%C3%A3o-fiscal-184038012.html>. Acesso em 01/08/2013.

Note-se que esse debate acerca dos limites da elisão fiscal também existe no Brasil há bastante tempo, ganhando destaque especial após a entrada em vigor da Constituição da República de 1988, que foi pioneira em conferir diversos direitos aos cidadãos, com a correspondente obrigação estatal na garantia e realização de atividades relacionadas à segurança, à saúde, à educação, à assistência social, dentre outros direitos.

O texto constitucional também consolidou diversos princípios e garantias ao contribuinte, principalmente pelo reforço da necessidade de tributação com observância de valores como a capacidade contributiva, o mínimo existencial, a isonomia e a solidariedade e na tentativa de dimensionar, de forma equânime, os sacrifícios de cada indivíduo, na medida de suas forças.

No intuito de cumprir com tais obrigações, o Estado brasileiro necessitará de meios financeiros, que necessariamente serão provenientes da sociedade como um todo; como sabido, a forma precípua pela qual ele vai angariar os recursos financeiros necessários se dará através da imposição de tributos.

Contudo, a tributação, não pode ser ampla, total e irrestrita, uma vez que representa uma forma de intervenção estatal no patrimônio privado, sendo necessário que a Administração Pública, na atividade tributária, observe as limitações constitucionais, com destaque especial à capacidade contributiva, à legalidade, à isonomia e ao mínimo existencial.

Insta salientar que, no ano de 2001, o tema do planejamento fiscal ganhou ainda mais notoriedade em razão da edição da Lei Complementar nº 104, que introduziu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, passando a estabelecer o poder da Administração Tributária de requalificar os atos praticados pelos contribuintes com a “finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.

A partir de tal modificação legislativa, nosso ordenamento passou a contemplar a denominada norma geral antielisiva, o que reacendeu o debate nacional sobre o planejamento tributário, sendo inclusive questionada pela doutrina nacional, com posicionamentos favoráveis e contrários ao referido dispositivo.

Nessa seara, evidencia-se a relevância do exame das condutas realizadas pelo contribuinte na tentativa de minorar ou evitar a tributação, caracterizando o planejamento tributário, bem como das medidas adotadas pela Administração Tributária com o objetivo de identificar e impedir tais condutas.

Há também de se considerar que, à bem da justa repartição dos encargos públicos, cabe ao Poder Público combater a evasão desmedida de tributos, buscando evitar o que

Helena Taveira Torres denominou “*apartheid* fiscal”, uma espécie de conflito entre os indivíduos que evitam a tributação e aqueles que suportam todo o custo estatal.

Diante de tais afirmações, ganha relevo o tema do planejamento tributário, eis que, a garantia do contribuinte à liberdade negocial, normalmente importa na opção de escolha da via menos onerosa sob o ponto de vista fiscal. Essa liberdade, muitas vezes, acaba por entrar em conflito com o desejo do Estado de maximizar sua arrecadação, no intuito de obter meios financeiros para realizar todas as finalidades a ele atribuídas pela Carta Maior.

Nessa linha de pensamento, pretendemos examinar inicialmente, no presente trabalho, os aspectos mais importantes sobre a norma antielisiva em países como Alemanha, Espanha, Portugal, Itália, França, Reino Unido e Estados Unidos, com ênfase na definição de seu âmbito de aplicação, se esclarecendo quais figuras jurídicas se deseja coibir, bem como a sua efetivação em tais nações, sempre contextualizado com as regras constitucionais de cada ordenamento estrangeiro.

Nesse ínterim, ao estudar o ordenamento jurídico da Alemanha, trataremos brevemente da interpretação econômica, constante da Lei de Interpretação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*), de 1934. No entanto, o foco do nosso estudo será na figura do abuso das possibilidades de estruturação jurídica, critério escolhido pela lei para o combate à elisão fiscal, desde o Código Tributário de 1977 até a modificação legislativa de 2008.

No estudo sobre o ordenamento jurídico da Espanha pretendemos abordar as principais teorias relacionadas à fraude à lei, critério presente nas primeiras redações da cláusula geral antielusiva do país, além do conflito na aplicação da norma geral tributária, critério escolhido pelo legislador na LGT de 2003.

A seguir, trataremos da cláusula geral antiabuso presente na legislação tributária de Portugal, que optou pela figura do abuso de formas para fins de se evitar o planejamento tributário abusivo naquele país, desde a introdução da norma no Orçamento de Estado para 1999, através do nº 7 do artigo 51 da Lei nº 87-B/98, de 31 de dezembro, passando pela redação do nº 2 do art. 38º da LGT, e sua alteração pela Lei nº Lei nº 30-G, de 2000, de 29 de dezembro.

Em relação à Itália, não obstante inexistir cláusula geral de vedação à elisão, impende mencionar os esforços da doutrina e da jurisprudência no combate às condutas abusivas praticadas pelos contribuintes, além das normas específicas quem vem sendo introduzidas naquele ordenamento para tratar de questões pontuais.

No que se refere à França, trataremos brevemente das noções de evasão (*fraude fiscale*) e de elusão (*évasion fiscale*), abordando a dificuldade dos doutrinadores daquele país

de diferenciá-las, bem como da ideia de abuso de direito, escolhida pelo legislador francês para pautar a requalificação de negócios jurídicos pela Administração Tributária, desde a redação original do *Livre des Procédures Fiscales*, até sua alteração em 2008.

Dedicaremos um capítulo, ainda, às teorias da prevalência da substância sobre a forma e o teste do propósito negocial, presente em ordenamentos jurídicos dos países de *common law*, como o Reino Unido e Estados Unidos. No Reino Unido, abordaremos a doutrina da *step transaction*, que pressupõe a existência de uma série de negócios jurídicos com o único objetivo de economia de tributos, e tem como foco a análise de toda a cadeia, bem como no resultado desencadeado pela operação.

Já em relação ao ordenamento norte-americano, além da doutrina do *bussiness purpose*, predominante até a atualidade, estudaremos a recente reforma de saúde promovida no governo do Presidente Obama, que introduziu uma cláusula geral antielisiva no ordenamento jurídico do país e as consequências de tal fato no combate ao planejamento jurídico abusivo.

Ressaltamos que o estudo acerca do direito comparado tem por objetivo analisar as influências das disposições internacionais no direito pátrio, verificando até que ponto os institutos aplicados no contexto de ordenamentos jurídicos estrangeiros podem ser aplicados no direito tributário brasileiro, que tem um rígido sistema de repartição de competências e um peculiar sistema de combate à elisão.

Daí, pretende-se direcionar o presente trabalho à análise do ordenamento jurídico pátrio, com o exame do histórico do combate ao planejamento tributário no Brasil, desde as Constituições mais antigas, passando pela edição do Código Tributário Nacional. Verificaremos os posicionamentos doutrinários mais relevantes acerca do assunto, especialmente sob o enfoque da nomenclatura utilizada para se caracterizar o ato lícito do contribuinte que redunde na diminuição ou inexistência de tributação (comumente denominado elisão), bem como do ato ilícito com o mesmo fim, normalmente designado evasão.

A seguir, trataremos dos reflexos da promulgação da Constituição da República de 1988 na interpretação do direito tributário, especialmente no que se refere à temática da elisão fiscal. Pretende-se tecer considerações básicas sobre o Sistema Tributário Nacional, com foco especial nos direitos e garantias constitucionais, notadamente sobre a capacidade contributiva, a isonomia e a legalidade.

Em seguida, será analisado especificamente o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104 de 2001, trazendo à

baila toda a problemática a ele associada, bem como trazendo a opinião dos doutrinadores sobre o alcance e os limites da referida norma.

Nesse momento, será respondido o último questionamento do presente trabalho, que é a investigação da adequação da referida norma geral antielisiva ao ordenamento jurídico pátrio, também avaliando até que ponto ela se mostra como instrumento de justiça tributária e fiscal.

Ademais, será feita uma pesquisa jurisprudencial a fim de se estudar as principais decisões proferidas pelas cortes brasileiras sobre o tema do planejamento tributário, a fim de se verificar como a jurisprudência administrativa tem se posicionado acerca da validade e da adequação dos parâmetros utilizados pela Administração Tributária no combate ao planejamento abusivo.

A par do exposto, pretende-se fazer uma reflexão sobre a adequação e o âmbito da dita cláusula geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, além de utilizar a inspiração do estudo acerca do direito comparado, do qual a norma foi “importada”, para se buscar soluções às questões mais controvertidas na doutrina e jurisprudência nacionais sobre o tema dos limites do planejamento tributário justo.

1 O PLANEJAMENTO FISCAL NO DIREITO COMPARADO

Inicialmente, impende salientar que, no contexto internacional, pode-se afirmar a existência de dois grandes modelos de sistemas jurídicos: o sistema romano-germânico ou latino-germânico, de *civil law*, presente no Brasil e na maior parte das nações europeias, e o anglo-saxão, de *common law*, verificado no Reino Unido e nos Estados Unidos.

No entender de Marco Aurélio Greco, o sistema anglo-saxão se apoia num raciocínio predominantemente indutivo, partindo-se da situação concreta analisada para encontrar a norma adequada, o que confere um poder criador ao juiz, de construir a solução para o caso concreto. Já o sistema de *civil law* “operacionaliza a aplicação do Direito fundamentalmente com base em conceitos legalmente estabelecidos de modo que o juiz resulta vinculado a um silogismo de conceitos”¹⁰.

Na atualidade, entretanto, a globalização no mundo moderno resulta no fato de ambos os sistemas sofrerem modificações, que acabam por aproximá-los. O sistema de *common law* não consegue funcionar apenas com a análise dos casos concretos, necessitando, cada vez mais, de conceitos e definições para tomar por base. No sistema latino-germânico, a seu turno, ocorre o inverso, haja vista que, as leis vem fornecendo conceitos cada vez mais flexíveis, a serem preenchidos pelas circunstâncias concretas¹¹.

Nesse sentido, nota-se que os países que seguem a tradição romano-germânica costumam combater o planejamento fiscal abusivo através da criação de normas pontuais que conferem ao Fisco o poder de desqualificar operações realizadas pelo contribuinte, como ocorre na Alemanha, na Espanha, na França e em Portugal.

Destaca-se que, em virtude da importância do princípio da legalidade na matéria tributária, o controle pelo Estado da economia tributária considerada abusiva, nos ordenamentos jurídicos ora mencionados, se dará através da edição de normas pelo Poder Legislativo.

Já nos países da *common law*, a doutrina que se aplica a tais casos normalmente é a do domínio da substância sobre a forma. No Reino Unido predomina o estudo do conjunto de operações realizadas, em detrimento dos negócios isoladamente considerados, com destaque à doutrina *step transaction*, que pressupõe a existência de uma série de negócios jurídicos com

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª Ed. Dialética: São Paulo, 2011. p. 402.

¹¹ *Ibid.*, p. 403.

o único objetivo de economia de tributos, e tem como foco a análise de toda a cadeia, bem como no resultado desencadeado pela operação.

No que tange aos Estados Unidos, se verifica a utilização predominante da doutrina do *business purpose*, que estabelece como motivação do negócio jurídico alguma razão econômica, não apenas a economia fiscal, para que ele seja considerado legítimo. Ademais, estudaremos a recente reforma de saúde promovida no governo do Presidente Obama, que introduziu uma cláusula geral antielisiva no ordenamento jurídico do país.

1.1 Alemanha

1.1.1 A interpretação econômica

No início do século XX ascendia, na Alemanha, a ciência jurídica dos interesses, que se baseava exclusivamente no finalismo, em superação à jurisprudência dos conceitos, que trazia a noção do Estado Social, superando o viés individualista que caracterizava o liberalismo no período anterior¹².

Note-se que o imposto era definido como sendo receita pública destinada a cobrir as despesas gerais do Estado. Outrossim, ao mesmo tempo em que era requerida uma correlação entre o produto arrecadado e o financiamento do Estado, exigia-se também que sua cobrança respeitasse a capacidade contributiva, num resgate histórico dos valores reclamados por Tomás de Aquino e os escolásticos, bem como pela teoria político-econômica de Adam Smith¹³.

A realidade econômica do país, no entanto, era de dificuldades, sobretudo após o fim da Primeira Guerra Mundial, da qual o país saiu derrotado. As necessidades financeiras do *Reich* resultaram na criação de um sistema tributário centralizador, com a imposição de diversos ônus para a população, de modo que a forma encontrada para se respeitar a

¹² TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. pp. 206-207.

¹³ *Ibid*, p. 207.

capacidade contributiva, mas também de se garantir o financiamento do Estado, foi a tentativa de se evitar todo e qualquer tipo de evasão fiscal¹⁴.

Daí, o Tribunal de Finanças alemão, por intermédio do então presidente da Turma, o juiz Enno Becker, quando da elaboração da Codificação Tributária alemã, em 1919, fez inserir, sob intensa oposição parlamentar, o critério de interpretação econômica das leis tributárias:

§ 4º. Na interpretação das leis tributárias deve-se considerar seu escopo, o significado econômico e a evolução das situações de fato.

§ 5º. A obrigação tributária não pode ser elidida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil. Haverá abuso no sentido do inciso I: 1) quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicas em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolherem formas ou negócios jurídicos inusitados para elidir o imposto, e 2) quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtém as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicas¹⁵.

Enno Becker justificava esse dispositivo com base na Constituição de Weimar, cujo art. 134 fazia menção ao princípio de capacidade econômica como critério para aplicação dos tributos: “todos os cidadãos, sem distinção, na proporção dos seus haveres, contribuirão para todos os encargos públicos, conforme dispuserem as leis”¹⁶.

Helena Torres associa a interpretação econômica do direito tributário à causa dos tributos, ao estudo da finalidade das normas tributárias, projetadas funcionalmente, como lecionou Griziotti, para constituir patrimônio público e atendendo a um primado de prevalência dos interesses do Fisco, segundo o brocardo *in dubio pro fisco*¹⁷.

Nesse sentido, a doutrina firmou a concepção, na aplicação dos §§ 4º e 5º, de que a justiça, na repartição da carga tributária, exigiria o atendimento da capacidade econômica,

¹⁴ BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 12.

¹⁵ Tradução livre de Helena Taveira Torres, in: TORRES, Helena Taveira. *Op. Cit.*, pp. 240-241. Texto Original: “§ 4º. Bei der Interpretierung der Steuergesetze muß man das Ziel, die wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Umstände berücksichtigen”
§ 5º. Die Steuerpflicht darf weder durch Mißbrauch der Formen noch durch die Gestaltungsmöglichkeiten des Zivilrechts vermieden oder verhindert werden. (...)”

¹⁶ Tradução livre de Helena Taveira Torres, in: TORRES, Helena Taveira. *Op. Cit.*, p. 240-241.

¹⁷ *Ibid.*, p. 208.

sendo que as obrigações tributárias deveriam ter, como fato jurídico tributário, unicamente fatos de caráter econômico, reveladores de capacidade contributiva objetiva, sendo irrelevantes as formas jurídicas que adotarem; a realidade econômica deveria sempre prevalecer¹⁸.

Registre-se que com a implantação da política nacional-socialista, o Estado alemão passou a ser ainda mais demandado pela população, em razão da necessidade crescente do atendimento a custos orçamentários muito elevados, especialmente no que se refere à concessão de benefícios sociais¹⁹.

Diante do contexto social do período, foi sendo fortalecida a ideia da interpretação econômica, como se depreende da Lei de Interpretação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*), de 1934, que incorporou uma severa ampliação do seu campo de aplicação, com diversas modificações sendo introduzidas em seu texto, como assevera Ricardo Lobo Torres:

Com a Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*), de 16.10.34, foram introduzidas várias modificações:

- a) o art. 1º, I, declarou que “as leis fiscais devem ser interpretadas de acordo com a visão do mundo nacional-socialista”;
- b) o art. 1º, II, mandava observar na interpretação “a concepção popular, a finalidade e o significado econômico da lei tributária e o desenvolvimento das circunstâncias”;
- c) o art. 1º, III, determinou prevalecer a mesma coisa para a “apreciação dos fatos geradores”;
- d) o art. 6º continha a norma antielisiva, que previa: “através do abuso da formas ou da aparência do direito civil não pode a obrigação tributária ser fraudada ou diminuída²⁰.”

Importante destacar que Enno Becker, ao tratar do inciso I ora referido, afirmou que a regra da observância das concepções gerais do nacional-socialismo tinha por objetivo ser o norte de toda a aplicação do direito e da jurisprudência²¹.

¹⁸ TABOADA, Carlos Palao. El fraude a la ley em derecho tributario. In: *RDFHP 63/687*. Madrid: Editoriales de Derecho, 1966.

¹⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 209.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*. n° 4, nov-dez/2005 e jan/2006. IBDP: Salvador, 2006. pp. 15-16. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>. Acesso em 16/10/2012.

²¹ BECKER, Enno. Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco. *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza dela Finanze*. Milano: 1937. p. 161 .

César A. Guimarães Pereira, citando estudo de Albert Hensel sobre o Código Tributário alemão atualizado com as modificações de 1931, afirma que o autor alemão identificou quatro requisitos para a caracterização do abuso de formas jurídicas, cuja consequência de sua verificação seria a aplicação da norma tributária ao fato elisivo como se este fosse o fato imponible:

(a) adoção de uma forma jurídica não correspondente ao resultado econômico perseguido; (b) obtenção, através da elisão, de um resultado econômico substancialmente idêntico ao que se obteria com a forma jurídica prevista na lei tributária; (c) irrelevância das desvantagens jurídicas da forma elisiva em comparação com a forma jurídica prevista na lei tributária; (d) intenção de elidir o imposto (“se as vantagens econômicas ou extratributárias induziram as partes a percorrer a via (suposta) da elisão, não se pode aplicar o § 10)²².

Ademais, Hensel entende que, fora dos casos de abuso previstos na lei, a elisão tributária é eficaz, não podendo ser tratada como conduta em *fraus legis*, nem pode ser desconsiderada, além de não ser impugnável por meio de princípios gerais de direito, em razão de ela não configurar violação de uma lei imperativa²³.

Heinrich Wilhelm Kruse, a seu turno, entende que a problemática da elisão tributária está em se delimitar o que é o abuso das configurações jurídicas, além do significado da expressão “configuração jurídica adequada aos efeitos econômicos”. O abuso consistirá numa ação dirigida a perseguir finalidade de violação indireta à lei tributária, que é realizada por meio de conduta fraudulenta, sendo importante o elemento subjetivo²⁴.

Em relação ao segundo ponto, o autor realizou uma diferenciação entre a configuração jurídica inadequada, que não traduz a expressão autêntica do que se pretende realizar do ponto de vista econômico, e a configuração não usual (inusitada), que, apesar de não ser comum, não pode ser equiparada à inadequada²⁵.

Destarte, ele apontou que o critério utilizado pela jurisprudência alemã para descaracterizar condutas abusivas (motivos econômicos ou outros motivos tributários não relevantes) era demasiado limitado, porque o objetivo do sujeito passivo de diminuição da

²² PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 99.

²³ HENSEL, Albert. *Zur Dogmatik des Begriffes der Steuerumgehung*. Bonner Festschrift für Zitelmann: München/Leipzig, 1923. p. 217 *apud* PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, p. 100.

²⁴ KRUSE, Heinrich Wilhelm. Il risparmio d'imposta, d'elusione fiscale e l'evasione. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di Diritto Tributario*. v. III. Cedam: 1994. p. 213.

²⁵ KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Op. Cit.*, p. 216-217.

carga tributária não poderia, por si só, constituir critério de inadequação da conduta realizada²⁶.

Registre-se, ainda, os comentários de Heleno Torres acerca do tema:

Eis como a interpretação econômica foi introduzida no direito tributário: como um recurso de última ratio contra a elusão tributária, como método para resolver os casos de ‘fraude à lei’ em matéria tributária, acompanhada, ou não, de uma norma geral antifraude. Dentre os nobres propósitos que lhe atribuíam, estava a realização de uma pretensa justiça fiscal (segundo os valores do Estado-Administração). E foi justamente sob a alegação de uma se concretizar uma justiça fiscal entre contribuintes que se cumpriram, com a aplicação da interpretação econômica, os maiores desmandos de que se tem notícia em matéria tributária, pelas incisivas afetações aos direitos de propriedade e de liberdade dos contribuintes. Qual justiça fiscal? Vendo-a, hoje, à distância (a interpretação econômica), e observando sua relativa força normativa, concluí-se quão reduzidas foram suas contribuições para o desenvolvimento das instituições do direito tributário. A *interpretação econômica do direito tributário* não correspondia a uma simples pretensão teleológica de aplicação das normas tributárias; foi mais além e evidenciou-se como um mecanismo de intervenção estatal na interpretação das leis tributárias, num dirigismo hermenêutico segundo os interesses arrecadatórios do Estado²⁷.

Saliente-se que por algum tempo, a interpretação econômica serviu como método eficaz de controle para os atos elisivos, mas degenerou-se no correr dos tempos da sua aplicação, pelo desvirtuamento de ideias, em especial após a derrocada do regime nacional-socialista, com o fim da Segunda Guerra Mundial²⁸.

Logo após o fim da guerra foi revogado o art. 1º, I, da Lei de Adaptação Tributária, permanecendo os demais em vigor. Com a queda do regime nazista, e considerando-se seu dirigismo hermenêutico, que resultou nos excessivos poderes dados à Administração e nos inúmeros desrespeitos nesse período, a Lei Fundamental de Bonn, editada em 1949, reduziu notadamente o âmbito de aplicação do princípio da capacidade econômica²⁹.

Notou-se, inclusive, uma considerável modificação jurisprudencial, no sentido de se passar entender que a interpretação das normas tributárias deveria guardar a maior aproximação possível com os conceitos, institutos e formas do direito privado, quando estes forem por ela utilizados, assumindo-se uma espécie de passagem do primado do direito

²⁶ *Ibid.*, p. 217.

²⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 210-211.

²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª Ed. São Paulo, 1972. pp. 124-136.

²⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 209.

tributário para um primado do direito privado. Falava-se em interpretação com critérios exclusivamente jurídicos³⁰.

Entretanto, ainda nesse período se continuou a falar em interpretação econômica no país, com um enfoque que se aproximava mais do conceito de interpretação teleológica, considerando o conteúdo normativo e negando qualquer efeito voltado para assegurar alguma espécie de finalidade fiscal³¹.

Dáí se infere que, a partir de 1965, o critério econômico novamente foi revisitado por algumas sentenças do Tribunal Federal de Finanças da Alemanha, mas agora, sob a égide do mencionado caráter teleológico, com influência das concepções teóricas da hermenêutica jurídica desenvolvida por Karl Larenz³².

Por fim, trazemos à baila comentário de Aliomar Baleeiro, que afirmou que a interpretação econômica serviu unicamente para enfraquecer a legalidade material, restituindo à Administração os típicos instrumentos de uma relação de poder, os quais lhe foram subtraídos quando se instaurou nas sociedades o liberalismo e o conceito de Estado Democrático de Direito, por meio de constituições democráticas e republicanas; de tal modo, flexibilizava-se a legalidade para o atendimento aos interesses do Estado³³.

1.1.2 O Código Tributário Alemão de 1977

A entrada em vigor do Código Tributário alemão (*Abgabenordnung*), em 1977, resultou no afastamento das exigências de interpretação econômica, conferindo nova redação à cláusula geral do § 42, que instituiu o conceito de abusos de formas:

§ 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como

³⁰ BEISSE, Heinrich. *Op. Cit.*, p. 14.

³¹ TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 211.

³² Para maior aprofundamento do tema: LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

³³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011. pp. 688-690.

se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada³⁴.

Kruse, ao tratar do tema, mencionou que a inovação legislativa residia no fato de a norma não limitar a utilização do abuso de formas ao direito privado, abrangendo também formas próprias de direito público, inclusive de direito tributário³⁵.

Ademais, para o autor, o dispositivo se dirigia ao fato imponível e não à interpretação eis que, na verdade, ele estaria tratando de uma “presunção de ocorrência do fato imponível”, citando Albert Hensel, para quem a autêntica fraude ao imposto tem início onde a arte da interpretação começa a falhar³⁶. No mesmo sentido se posicionou Brandão Machado³⁷.

Insta mencionar que o ordenamento jurídico alemão contemplava os princípios da reserva de lei e da certeza do direito, de modo que a jurisprudência sempre se orientava no sentido de não ser possível impedir que o contribuinte ordene seus atos, ainda que suas escolhas visem a economia de tributos, desde que ele faça uso de formas jurídicas adequadas³⁸.

A redação original do Código não definia o “emprego abusivo de formas de direito privado”, ficando tal tarefa a cargo da jurisprudência. O Tribunal Financeiro Federal (*Bundesfinanzhof*), então, além de declarar a constitucionalidade do dispositivo e considerá-lo plenamente eficaz no combate à elisão fiscal, consolidou o entendimento de que sua aplicação somente seria permitida quando verificada uma operação válida, efetiva e real, projetada para ser cumprida³⁹.

Helena Taveira Torres identificou que para a aplicação do mencionado art. 42, alguns requisitos cumulativos deveriam ser verificados no caso concreto, os quais sejam: “ii) identificação da estrutura inadequada (no sentido de não usual), para atingir o negócio

³⁴ Tradução livre de SCHIMDT, Alfred. J. e outros. Código Tributário Alemão. Rio-São Paulo: Forense/IBDT, 1978, p. 17. A redação original é a seguinte: “*Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.*”

³⁵ KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario – parte general*. Tradução da 3ª ed. alemã de 1973. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1978. p. 212.

³⁶ *Ibid.*, p. 204.

³⁷ MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 17.

³⁸ FISCHER, Peter. L’esperienza Tedesca. In: PIETRO, Adriano di (Coord.) *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 218-230.

³⁹ TORRES, Helena Taveira. *Op. Cit.*, p. 243.

pretendido; ii) ausência de razões negociais; iii) intencionalidade do abuso; iv) redução da carga tributária decorrente da estrutura criada”⁴⁰.

Fernando Maida afirmou, ao tratar desse período histórico, que grande parte dos doutrinadores alemães prefere denominar a elisão fiscal de “economia fiscal” ou “poupança fiscal”, que, em alemão, equivale ao termo *Steuerersparung*. Ademais, o autor menciona estudo de Kruse⁴¹, no sentido de que a Administração não pode partir do pressuposto de que qualquer meio utilizado para a economia de tributos é ilegítimo, pois isso retiraria do contribuinte seu direito à economia fiscal⁴².

García Nova⁴³ afirma que, ante ao fato de o sistema tributário alemão se basear na abstração, não se considera a causa do negócio jurídico, sendo efetuado o controle da autonomia da vontade com base na forma utilizada pelo indivíduo, daí a menção ao abuso de formas jurídicas.

Hermes Marcelo Huck, após análise da obra de Reinhard Pöllath⁴⁴, ensinou que os conceitos de planejamento fiscal, elisão e evasão fiscal seriam distintos no ordenamento jurídico alemão:

O planejamento fiscal é a formulação aceitável de negócios com o objetivo de reduzir ou eliminar impostos. Elisão fiscal é entendida como um planejamento fiscal inaceitável, normalmente em consequência do abuso de formas e, por fim, a evasão fiscal consiste em manobras fraudulentas, tais como falsa declaração ou omissão de fatos ou de dados ao fisco, com o objetivo de sonegar o pagamento de impostos, envolvendo ou não esquemas de planejamento tributário ou de elisão fiscal. Evasão fiscal é ato criminoso, requerendo-se, portanto, a constatação da intenção do agente em iludir a autoridade fiscal, ao passo que na elisão, não se imputam características fraudulentas, posto que o contribuinte revela ao Fisco toda a intenção de seus atos, acreditando, muitas vezes, que o processo engendrado possa passar

⁴⁰ *Ibid*, p. 242.

⁴¹ Vide item 2.1.3 *supra*.

⁴² MAIDA, Fernando. A importância conceitual da elisão fiscal como instrumento estratégico na prática do planejamento. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 75.

⁴³ NOVOA, César García. *La clausula antielusiva em la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 52.

⁴⁴ PÖLLATH, Reinhard. Tax avoidance, tax evasion (Germany). In: *Tax avoidance, tax evasion: A survey of treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialised countries of the world*. 2nd edition. London: International Bar Association, Ed. Sweet and Maxwell, 1987. p. 143 *apud* HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. pp. 185-186

despercebido, dada a complexidade dos procedimentos por ele engendrados⁴⁵.

Klaus Tipke afirma que os contribuintes podem se furtrar ao cumprimento do dever tributário através da elusão fiscal (*Steuervermeidung*), da evasão fiscal (*Steuerumgehung*) ou da sonegação fiscal (*Steuerhinterziehung*):

Quem se comporta de modo a não preencher o tipo legal e por esse meio evita [vermeidet] a consequência jurídica “imposto”, não age ilegalmente. Todo cidadão pode organizar-se de modo a pagar menos tributos possíveis. A elusão fiscal consciente, planejada é uma forma legal de resistência fiscal. Ela não é imoral. Isso é provavelmente reconhecido em todos os Estados de Direito que respeitam a liberdade. [...]

Quem ilude [umgeht] a lei, da qual se deduziu como consequência jurídica um débito tributário, atuando *in fraudem legis*, age imoralmente. Punível entretanto somente se torna ele, se para tanto subministrou às autoridades fiscais dados falsos.

Quem não declara conforme a lei tributos devidos, mas sonega [hinterzieht], age ilegalmente e, em princípio, imoralmente⁴⁶. (grifos no original)

Tipke e Lang, em obra conjunta, afirmam que a finalidade do § 42 é realizar o objetivo de uma lei tributária, de modo que a elusão fiscal deve ser combatida, em primeiro lugar, com os recursos da interpretação teleológica e aperfeiçoamento através de lacunas da lei.

Nesse sentido, o § 42 atenderia à legalidade e à segurança no planejamento tributário, pois nas hipóteses tratadas pelo artigo, o contribuinte se esquia de tal forma da lei tributária a ponto de tornar insuficientes os métodos de interpretação e aperfeiçoamento jurídico para sujeitá-lo a uma imposição apropriada, em consonância com a finalidade da lei⁴⁷.

Insta transcrever trecho das lições de Tipke e Lang:

A esfera de aplicação metódica do § 42 AO é portanto definida pela projeção lícita de colmatação de lacunas: quanto mais extensivamente for o aperfeiçoamento de leis tributárias admitidos, tanto menor será a esfera de aplicação do § 42 AO. No interesse do princípio jurídico da legalidade jurídico-tributária põe fim o § 42 AO `à polêmica sobre um demasiado extensivo aperfeiçoamento de leis tributárias. Isso torna mais clara a consequência jurídica: o § 42 I 2 AO combate a elusão fiscal com a ficção de uma adequada situação de fato: o aplicador do Direito está autorizado a colocar no lugar da situação de fato verdadeira uma situação de fato

⁴⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, pp. 185-186.

⁴⁶ TIPKE, Klaus. *Moralidade tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. pp. 100-101.

⁴⁷ *Ibid.*, pp. 334.

“adequada aos acontecimentos econômicos”. Com isso distingue-se claramente o método do ponto de vista econômico normado no § 42 AO do método de interpretação de deduzir da lei a consequência jurídica para a verdadeira situação de fato⁴⁸. (grifos no original)

Ricardo Lobo Torres informa que a interpretação do §42 da AO77 se deu de modo diferente do que já se havia observado anteriormente, diante do desaparecimento de regras explícitas sobre a consideração econômica, bem como em razão do aprofundamento da metodologia da ciência do direito, sobretudo pela enorme influência exercida pela obra de Karl Larenz a partir de meados da década de 60, e ainda pelo novo enfoque dado à questão dos princípios jurídicos⁴⁹.

Torres menciona que os doutrinadores da Alemanha se dividiram em relação à natureza do referido dispositivo: alguns juristas, de viés positivista, entendiam pela natureza constitutiva da regra, uma vez que quebrava a proibição de analogia prevalecente no direito tributário alemão à época e outros, que já aceitavam a possibilidade de analogia no direito tributário, se orientaram no sentido da natureza declaratória da referida norma, pois ela apenas permitia a aplicação da analogia no caso concreto⁵⁰.

Brandão Machado, a despeito dos defensores de que a norma configuraria uma exceção à vedação da analogia, observou também que a referida norma teria como objetivo orientar o aplicador da lei fiscal para que esse venha a valorar o fato gerador, isto é, para que ele qualifique os atos ou negócios e, no caso concreto, possa decidir se o contribuinte simplesmente utilizou a forma jurídica ou se praticou algum abuso⁵¹.

Por oportuno, há de se mencionar que o Código Tributário Alemão traz em seu §370 a definição da evasão fiscal:

§ 370. De Imposto

(1) Será penalizado em até 5 (cinco) anos ou multado aquele que:

1. Fornecer a autoridades fiscais ou outras autoridades detalhes incorretos ou incompletos acerca de matérias de significativa relevância fiscal,
2. Não informar às autoridades fiscais sobre fatos de substancial relevância fiscal quando a lei assim impuser, ou

⁴⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18ª ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 335.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.*, p. 16.

⁵⁰ *Loc. Cit.*

⁵¹ MACHADO, Brandão. *Op. Cit.*, p. 22.

3. Não utilizar selos ou máquinas fiscais quando a lei assim impuser como resultado minimizar tributos ou provocar injustificáveis vantagens tributárias para si ou terceiro.

(2) A tentativa também será punida.

(3) Em casos de alta gravidade, a penalidade será de 6 (seis) meses e 10 anos. Um caso será considerado sério quando o infrator:

1. Deliberadamente reduz tributos em larga escala ou provoca vantagens tributárias ilegítimas,

2. Abusa de sua autoridade ou posição enquanto funcionário público,

3. Solicita assistência de um funcionário público que abusa de sua autoridade ou posição,

4. Repetidamente reduz tributos ou provoca vantagens tributárias ilegítimas pelo uso de documentos falsos ou forjados, ou

5. Como membro de um grupo formado com o intuito de repetidamente cometer atos referentes ao item (1) acima, reduz tributos sobre vendas ou tributos especiais de consumo ou recebe vantagens indevidas sobre o tributo sobre vendas ou tributos especiais de consumo.

(4) Impostos devem ser considerados como subavaliados, em particular, quando: não é feita qualquer avaliação, no todo ou em tempo. O mesmo se aplica mesmo quando o imposto foi avaliado provisoriamente, quando sujeitos a reexame, ou quando feita uma auto-avaliação do imposto. Vantagens fiscais devem também incluir descontos de impostos; benefícios fiscais injustificados serão considerados derivados na medida em que estes são injustamente concedidos ou mantidos. As condições acima descritas também deverão ser complementadas sempre que o tributo a que se refere o ato puder ser reduzido por outras razões ou se o benefício fiscal tiver sido reivindicado por outros motivos.

(5) O ato também pode ser cometido em relação a bens cuja importação, exportação ou trânsito sejam proibidos.

(6) As disposições dos nos 1 a 5 são igualmente aplicáveis se o ato está relacionado à importação ou exportação, que são geridas por outro Estado-Membro da União Europeia ou obtidos por um Estado membro da Associação Europeia de Comércio Livre ou associada a este estado. O mesmo se aplica quando o fato de o imposto sobre vendas ou o parágrafo 1º do artigo 1º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008 relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (JO L 9 de 14.1.2009, p.12) relaciona os deveres especiais de consumo harmonizados, que são geridas por outro Estado-Membro da União Europeia.

(7) As disposições dos nos 1 a 6 aplicam-se independentemente de a lei do lugar, mesmo por atos cometidos fora do âmbito da presente lei⁵². (tradução livre).

Moris Lehner justifica tal previsão legal no intuito de “proteger o interesse público à receita tributária completa e oportuna”, entendendo que a evasão ocorrerá, em especial, nos casos em que a Fazenda recebe dados incompletos e/ou inexatos sobre fatos, isto é, quando o

⁵² Texto original disponível em: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__370.html. Acesso em 16/10/2012.

contribuinte agir com excessiva negligência, de modo que a ele poderá ser aplicada uma elevada multa, o que também se aplica aos atos preparatórios⁵³.

Cumprir registrar que a Alemanha aplicou bastante a norma antielisiva, em sua redação original, conforme estatísticas realizadas no país, divulgada na obra de Ricardo Lobo Torres⁵⁴.

Impende dedicar algumas linhas ao estudo de Klaus Tipke⁵⁵ sobre a moralidade aplicada ao Direito Tributário alemão. O autor defende a necessidade de se observar a ética e a moralidade na seara tributária, tanto no âmbito da política tributária do país quanto no exercício da atuação da administração fazendária⁵⁶ e cita vasta doutrina do país que possui entendimento semelhante.

O autor, na mesma linha de Vogel, afirma que o Direito Tributário deve ser regido pelo valor justiça, mas conclui que tal preceito não é verificado em seu país, por diversas razões, em especial questões relativas à política econômica do país e aos interesses arrecadatórios do Estado⁵⁷.

Entretanto, ele aponta que a necessidade crescente de aumentar a arrecadação tributária faz com que o Estado busque evitar toda e qualquer evasão por parte dos contribuintes, limitando ao máximo o planejamento fiscal, o que cria uma consequência indesejável, eis que a tentativa de a lei tributária tutelar todas as situações possíveis acaba resultando numa inflação normativa que deixa o sistema tributário ainda mais complexo e passível de lacunas e interpretações dúbias⁵⁸.

Aduz ainda o autor que a falta de moralidade por parte do Estado não justificaria, em tese, uma falta de moralidade por parte do contribuinte; todavia, ele acredita ser necessária uma reciprocidade, no sentido de que só se deve esperar do contribuinte um comportamento

⁵³ LEHNER, Moris. *Op. Cit.*, p. 194.

⁵⁴ Cf. LEE, Dong-Sik. *Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zueinander*. Herdecke: GCA Verlag, 2000, p. 1 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.*, p. 17. De acordo com a estatística apresentada, o Tribunal Financeiro Federal (Bundesfinanzhof) tem aplicado a norma antielisiva a número crescente de casos, sendo a média de acórdãos por ano foi a seguinte: no período de 1919 a 1944 – 0,6; de 1950 a 1978 – 1,9; de 1979 a 1982 – 4,75; de 1983 a 1986 – 11; de 1987 a 1990 – 18; de 1991 a 1994 – 19; de 1995 a 1998 – 12.

⁵⁵ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Fuquim. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2012.

⁵⁶ *Ibid.*, pp. 70 e ss.

⁵⁷ *Ibid.*, pp. 74-75.

⁵⁸ *Ibid.*, pp. 75-76.

fiscal ético, quando ele tem um bom exemplo de moralidade vindo do Estado, em especial no que se refere à aplicação das receitas tributárias⁵⁹.

Destarte, Tipke afirma que o Direito Penal desempenharia uma dupla função protetora no Estado de Direito:

- a) Deve contribuir para que o Poder Público obtenha de cada devedor tributário os tributos de acordo com a lei e constitucionais;
- b) deve contribuir para que ninguém se desvie da comunidade solidária de contribuintes, para com isso manter-se a igualdade na distribuição de carga tributária e que ninguém obtenha prestações do Poder Público à às custas de seus concidadãos⁶⁰.

Diante disso, Tipke questiona a legitimidade das sanções contra a evasão fiscal, entendendo que o Tribunal Constitucional alemão deveria levar em consideração o critério da justiça para determinar o grau de culpabilidade e graduar a pena do indivíduo que busca um direito em face de uma lei injusta⁶¹.

À guisa de conclusão, o autor chega a afirmar que os verdadeiros culpados da evasão, seja no todo ou em parte, são os órgãos do Estado que criam diversas leis que violam os direitos fundamentais dos cidadãos e a moral tributária pública e que, para estes, não há qualquer punição⁶².

1.1.3 A alteração legislativa de 2008

O Código Tributário Alemão foi alterado em 2008, passando conter uma nova redação da norma antielisiva, no artigo 42:

- § 42. Abuso de direito na estruturação.
1. (1) A lei tributária não pode ser contornada através do abuso da forma jurídica. (2.) Se o fato gerador de uma regra de uma lei tributária específica servir para evitar a elisão, então deverá determinar as consequências

⁵⁹ Ibid. pp. 111-112.

⁶⁰ Ibid., p. 121.

⁶¹ Ibid., p. 132.

⁶² Ibid., p. 133.

jurídicas daquela prescrição. (3) Se não, surgirá a pretensão tributária pelo abuso no sentido do parágrafo 2º, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

2. (1) Há abuso quando for escolhida uma forma jurídica inadequada que resulte, para o contribuinte ou um terceiro, numa vantagem não prevista em lei, em comparação com a forma adequada. (2) Isto não se aplica se o contribuinte comprovar o fundamento não tributário da escolha de forma, significativo de acordo com o quadro geral das circunstâncias⁶³.

Segundo Ricardo Lobo Torres, a referida alteração se justificou em razão de alguns fatos surgidos nas últimas décadas, especialmente em razão da globalização, que modificou o relacionamento tributário entre os países, fortalecendo o poder das empresas multinacionais frente aos sistemas tributários internacionais e aumentando o risco fiscal, e do desenvolvimento da tecnologia, especialmente da informática⁶⁴.

Moris Lehner entende que:

A elisão fiscal destina-se a contornar obrigação tributária que ligue o texto legal a uma forma jurídica civil típica, pela realização de uma forma atípica, não englobada pelo texto legal. [...]

A elisão é, em regra, legal. A sua consequência jurídica, no entanto, consiste na tributação de acordo com os fatos contornados⁶⁵.

Ademais, do ponto de vista teórico, houve grande influência do aprofundamento da teoria dos direitos fundamentais, de modo que a nova redação do §42 foi notadamente

⁶³ Tradução livre de Ricardo Lobo Torres. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2012. pp. 31-32. No original: § 42. *Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*

1. (1) *Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. (2) Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. (3) Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.*

2. (1) *Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. (2) Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.*

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.*, pp. 31-32.

⁶⁵ LEHNER, Moris. *Cahiers de Droit Fiscal International Studies on International Fiscal Law*. Schriften zum Internationalen Steuerrecht. edités par l'Association Fiscal e International e Volume LXVII Ia Premier Sujet. Evasion fiscale/Fraude fiscal. Tax avoidance/Tax evasion. Steuervermeidung/ Steuerhinterziehung. Elusión fiscal/Evasión fiscal International. Kluwer — Deventer — The Netherlands Boston • Antwerp • London • Frankfurt, 1983. p. 194.

influenciada pela teoria da ponderação, de Robert Alexy⁶⁶, que também já vinha sendo aplicada pelo Tribunal Constitucional Federal daquele país.

Nessa linha de pensamento, transcreve-se trecho da lição de Ricardo Lobo Torres:

[...] como vimos, o tributo é o preço da liberdade e, por conseguinte, constitui restrição aos direitos fundamentais, designadamente à propriedade privada e aos frutos do trabalho. Sendo restrição aos direitos da liberdade o tributo fica sujeito à reserva da Constituição e da lei formal, que constituem os limites do poder de tributar. Tais limites, por seu turno, exibem também os seus limites, que os alemães chama de “limites dos limites” (*Schranken-Schranken*). Entre os limites dos limites está a proporcionalidade, (*Verhältnismässigkeit*), com todos os seus desdobramentos: princípios da determinação do fato gerador (*Tatbestandbestimmtheitsgrundsatz*), da igualdade, da proteção dos direitos de terceiros e da tipicidade, com redução teleológica e analogia.

Da ambivalência do conceito de tributo surgem as colisões entre os direitos fundamentais do cidadão e o poder de tributar do estado⁶⁷.

Daí, o autor conclui que a nova regra de combate ao abuso da forma jurídica no direito alemão (§ 42) foi criada sob a inspiração do princípio da proporcionalidade, tendo sido organizada de acordo com os subprincípios ou máximas parciais da proporcionalidade, denominada por Alexy de proporcionalidade de “máxima” (*Grundsatz der Verhältnismässigkeit*)⁶⁸.

Essa máxima ainda se subdivide em “três máximas parciais” (*drei Teilgrundsätzen*): adequação (*Geeignetheit*), necessidade (*Erforderlichkeit*) e proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit im engeren Sinne*) ou exigência de ponderação (*Abwägungsgebot*)⁶⁹.

Nesse sentido, o art. 42 da AO cuida da adequação no § 1º, item 3, e no § 2º, item 1; da necessidade no § 2º, item 2, 1ª parte; e da ponderação no § 2º, item 2, parte final. A adequação, nos termos do dispositivo, significa a “coincidência entre forma e conteúdo ou ajustamento entre os conteúdos ou institutos de direito civil e a finalidade econômica dos negócios desenvolvidos pelo contribuinte”⁷⁰.

⁶⁶ Para aprofundamento do tema, vide ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário... Op. Cit.*, p. 34.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 35.

⁶⁹ *Loc. Cit.*

⁷⁰ *Ibid.*, p. 36.

A necessidade, a seu turno, apresentaria características específicas no tema do abuso da forma jurídica, exigindo a prova da necessidade social ou econômica, como já se observava no Direito alemão:

O art. 42, § 2º, estampa dois comandos para caracterizar o *Missbrauch*: a) proíbe que ou terceiro obtenha com a forma inadequada uma vantagem tributária não prevista em lei comparada com a escolha da forma adequada (item 1); b) excepciona o caso em que o contribuinte comprove que a escolha encontrou fundamentos não tributários (*aussersteuerliche Gründe*) (item 2)⁷¹.

A terceira máxima, por sua vez, teria sido uma novidade no ordenamento jurídico alemão, introduzida pelo § 42. A exigência de ponderação entre a necessidade negocial não tributária e o quadro geral das circunstâncias ou das relações (*Gesamtbild der Verhältnisse*) quer dizer que o interesse negocial deverá ser sopesado com os outros interesses da empresa, a fim de se aferir se realmente prepondera o fundamento econômico⁷².

Nesse ínterim, a jurisprudência do Tribunal Federal da Alemanha passou a entender que restava configurado o abuso de formas nas hipóteses em que o contribuinte fizesse a opção por uma forma jurídica inadequada, da qual resulte um benefício fiscal para ele, ou ainda para um terceiro⁷³.

No entanto, o *onus probandi* cabe às autoridades fiscais, devendo estas fazer a comparação entre as consequências fiscais de uma estrutura adequada e as do caso concreto; caso esta última traga alguma vantagem ao contribuinte ou a um terceiro, deverá a autoridade verificar ainda a legislação específica aplicável. Ainda assim, fica garantido ao contribuinte o direito de demonstrar que a estrutura global do negócio está fundada em relevantes razões não fiscais⁷⁴.

A análise feita pela Administração, para a desconsideração dos efeitos tributários do planejamento juridicamente inapropriado, nos termos do § 42, deverá parecer: a) sem fins econômicos; b) inconstante; c) complicado; d) ininteligível; e) artificial; f) supérfluo; g)

⁷¹ Ibid., p. 37.

⁷² *Loc. Cit.*

⁷³ KESSLER, Wolfgang e EICKE, Rolf. Germany's new GAAR – 'Generally Accepted Antiabuse Rule'? In: *Tax Notes International*. V. 49, n. 2. Falls Church: Tax Analysts, 2008. p. 152. Disponível em: http://www.steuerlehre-freiburg.de/fileadmin/repository/lehrstuhl/Aufsaeetze/Kessler_Eicke_GAAR.pdf. Acesso em: 16/10/2012.

⁷⁴ *Loc. Cit.*

ineficaz; e h) incongruente. A elisão poderá também ser caracterizada no caso de o Fisco considerar alguns indícios, como entender que o planejamento não seria praticado se inexistisse o benefício fiscal⁷⁵.

Ressalte-se que, não obstante a Corte Constitucional, em 1959, já ter decidido que “os contribuintes podem agir para pagar o menor número possível de tributos”⁷⁶, atualmente quase todas as legislações alemãs que versam sobre direito tributário contêm previsão de diversas hipóteses para restringir o abuso, e, deste modo, até aquele que não planeja elidir acaba por sofrer as consequências do sistema. Ademais, tal Corte confere ao legislador um grande espaço para promover a requalificação dos atos praticados pelos contribuintes⁷⁷.

Gerd Willi Rothmann, em comentário acerca da referida inovação, aduziu que o § 42 deixaria claro que a estruturação jurídica adequada deve ser entendida em consonância com o posicionamento já esposado pela Corte Fiscal do país, isto é, tão somente estruturas complexas, complicadas e artificiais, haja vista que não se poderia entendê-las como ilegítimas apenas com base em critérios como a normalidade e a usualidade das operações⁷⁸.

Ante o exposto, impede mencionar a conclusão de Rothmann, no sentido de que a tendência observada na Alemanha se assemelha à que vem se verificando na jurisprudência administrativa brasileira, que será tratada oportunamente: diante das dificuldades na aplicação da cláusula contra o abuso de formas, o legislador alemão acaba reduzindo seu âmbito de aplicação, utilizando outras figuras do direito privado para conseguir aumentar a arrecadação tributária e impor sanções aos contribuintes⁷⁹.

⁷⁵ *Gesetze ganz einfach. Abgabenordnung (AO) §42 Missbrauchtatbestand*. Disponível em: <http://gesetze-ganz-einfach.de/ao/ao42.htm>. Acesso em: 16/10/2012.

⁷⁶ LEHNER, Moris. *Op. Cit.*, p. 193.

⁷⁷ *Der Deutsche Staat traut seinen Bürgern nicht*. Disponível em: <http://www.sybo-ag.de/2011/01/der-deutschestaat-traut-seinen-burgern-naturlichnicht/>. Acesso em: 16/10/2012.

⁷⁸ ROTHMANN, Gerd Willi. Prefácio à CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 21.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 21.

2 ESPANHA

2.1 Fundamentos da luta contra o planejamento fiscal abusivo

No Sistema Tributário da Espanha existe uma norma geral antielisiva, a qual foi inicialmente prevista na Lei Geral Tributária de 1963, e que trazia em seu bojo três disposições acerca do tema: tratava da fraude à lei, da simulação e do sentido jurídico da norma.

Costuma-se distinguir no país, em regra, três figuras no tema da elisão. A primeira, a *evasión, fraude fiscal* ou *fraude tributaria*, é descrita como a violação direta a um dever tributário, podendo, inclusive, ser tipificada como crime. No outro extremo, se encontra a economia lícita e eficaz de tributos, denominada *economia de opción*, a qual se verifica através do exercício da autonomia privada a serviço de um planejamento fiscal eficiente, a qual resultará numa menor carga tributária, sem violação do ordenamento jurídico vigente; de tal modo, ela é tranquilamente aceita, em razão da não ocorrência do fato imponible⁸⁰.

No entanto, entre elas haveria, ainda, um regime intermediário, que corresponderia à violação indireta de norma tributária, através do abuso de formas jurídicas, sendo conhecido como *fraude a la ley tributaria* ou *fraude de ley tributaria* ou *elusión*⁸¹, e que denotaria um tratamento diferenciado pelo ordenamento jurídico.

A doutrina e a jurisprudência da Espanha costumam afirmar que as razões de solidariedade social, implícitas no modelo de Estado Social propugnado pela Constituição do país, e informariam o sistema tributário daquele país, servem de legitimação para as atuações estatais no sentido do combate à elusão, tanto no que se refere às normas gerais quanto em relação às *cláusulas específicas normativas* e *cláusulas sectoriales*, mas sempre limitadas pelo respeito aos princípios da segurança jurídica, da legalidade, da tipicidade tributária, da generalidade, e da capacidade econômica⁸².

⁸⁰ ALMENDRAL, Violeta Ruiz y SEITZ, G. El fraude de la ley tributaria. Análisis de la norma española com ayuda de la experiencia alemana. In: *Revista de contabilidad y tributación*. n. 257-258. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004. p. 9.

⁸¹ PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 112-113.

⁸² NOVOA, Carlos García. *Op. Cit.*, p. 291.

Por um lado, o contribuinte teria o direito de configurar seus negócios da forma que entender mais conveniente e de modo a reduzir a carga fiscal incidente⁸³, podendo, dentro da autonomia da vontade, aproveitar “*las economias de opción*” implícitas do ordenamento, um direito que seria consequência direta dos princípios da legalidade, da tipicidade tributária. Este raciocínio parte da premissa de que não existem obrigações tributárias que não estejam expressamente previstas pelo legislador⁸⁴.

Todavia, esse direito não pode ser exercido de forma ilimitada, devendo haver limites razoáveis para o contribuinte, haja vista que, do mesmo modo que não se pode gravar tributariamente as economias de opção, os ordenamentos tributários dos países poderiam reivindicar a legitimidade de habilitar potestades que permitiriam, excepcionalmente, exigir o tributo em relação às condutas que podem se estender para além do estrito âmbito da economia de opção, como aponta García Novoa⁸⁵.

Outrossim, insta mencionar as lições do autor acima referido, mencionando o entendimento do Tribunal Constitucional Espanhol acerca do tema:

[...] o TC vem fundamentando a luta contra a fraude em sentido amplo, sem diferenciar entre medidas contra a “evasão” e contra a “elusão”, bem como o “dever de contribuir” como “dever geral” – Sentença 50/1995, de 23 de fevereiro (FJ 6º) – ou a necessidade de implementar instrumentos a favor da Administração que evitem uma injusta distribuição da carga fiscal, de modo que <<os que não pagam devendo pagar, terão que pagar por ouros com mais espírito cívico ou com menos possibilidades de defraudar>> – Sentença 6/1990, de 26 de abril (FJ 3º). O TC legitimava os instrumentos de luta contra a defraudação conhecida genericamente como “fraude tributária” – os poderes de inspeção e comprovação – argumentando que se inexistissem desses instrumentos para a Administração <<se produziria uma distribuição injusta da carga tributária>> (tradução livre)

Insta ressaltar, ainda, o posicionamento de alguns autores, no sentido de que a possibilidade de o indivíduo eleger uma (dentre as diversas normas jurídicas possíveis para seu negócio), de modo a aumentar ou diminuir a carga tributária, não seria um direito subjetivo do contribuinte, tratando-se apenas de uma consequência natural dos sistemas

⁸³ TABOADA, Carlos Palao. Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. In: *Revista Cronica Tributaria*. nº 98. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001. p. 15.

⁸⁴ NOVOA, Carlos García. *Op. Cit.*, p. 298.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 299.

tributários em geral, que atribuem determinadas consequências fiscais a atos jurídicos específicos⁸⁶.

2.2 A Lei Geral Tributária de 1963

O termo *elusión* apenas começou a ser utilizado a partir da década de 1960, sendo importante mencionar o estudo do doutrinador José Larraz, em obra de 1952, que assentou as bases metodológicas acerca do tema do planejamento tributário, que, posteriormente, foram inseridas no Código Tributário de 1963⁸⁷.

Larraz concebeu a elusão tributária como uma categoria da fraude à lei, como já ocorria no ordenamento de outros países da Europa. Nesta hipótese, o contribuinte perseguiria uma economia tributária de má-fé, burlando o espírito da lei, para preservar apenas seu texto, confiando numa interpretação automática e acrítica das normas aplicáveis ao caso específico.

O autor propôs, ainda, que o combate à elusão se desse através de “uma interpretação extensiva à lei impositiva, de modo a equiparar o negócio fraudulento com o que se evitou e tributar quem pretendia burlar o erário⁸⁸”.

Nesse sentido foi a solução legislativa adotada pela Lei Geral Tributária, em seu artigo 24, que tratava da fraude à lei, determinando que, para comprovar a existência da norma fraudada, deveria ser instaurado um procedimento administrativo prévio, orientado pelos princípios da ampla defesa e do contraditório:

Artigo 24.

1. Para evitar a fraude à lei se entenderá, para efeitos do artigo anterior, que não há extensão do fato imponible quando se gravam atos cometidos com a finalidade provada de evitar o imposto, sempre que produzam um resultado equivalente ao derivado do fato gerador. Para declarar que não há fraude à

⁸⁶ ALMENDRAL, Violeta Ruiz y SEITZ, G. *Op. Cit.*, p. 10.

⁸⁷ LARRAZ, José. *Metodología aplicativa Del derecho tributario*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1952. p. 61 *apud* GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. In: *Revista de Informação Legislativa*, a. 49, n° 194, Abr/jun 2012. Brasília: Senado Federal, 2012. p. 120.

⁸⁸ *Ibid.*, p. 121.

No original: “*una interpretación extensiva a la letra gravatoria, quedando el negocio in fraudem fiscalmente parificado com el que se rehuyó, y borlado quien del Erario pretendio burlarse*”.

lei exigirá um arquivo especial no qual a Administração faça a prova correspondente e se de audiência aos interessados.

2. Os atos ou negócios jurídicos celebrados em fraude à lei tributária não impedem a aplicação da norma tributária eludida ou dá origem a benefícios fiscais que se pretendia obter através deles.

3. Nas avaliações que se realizem como resultado do expediente especial de fraude à lei, se aplicará a norma tributária eludida e serão apurados os juros de mora correspondentes, sem a aplicação de sanções⁸⁹. (tradução livre)

Burlada Echeveste, assim como outros representantes da doutrina espanhola, entendia que o dispositivo promovia uma exceção à vedação do emprego da analogia, de modo que, verificada a fraude à lei, seria possível a extensão análoga da norma a casos que não estariam nela compreendidos⁹⁰.

Na mesma linha de pensamento estão as lições de César García Novoa:

A existência, no caput do art. 24 da LGT de 1963, de uma aplicação analógica da norma reguladora do fato imponible parecia algo indiscutível, uma vez que o preceito dispunha sobre 'hechos, actos ou negocios' que "produzcan un resultado equivalente al hecho imponible", "amparando-se no texto de normas editadas com finalidade distinta", o que supunha permitir formular hipóteses em que se há esquivado de realizar o fato imponible, normalmente resultando na realização de um ato, fato ou negócio com o qual se perseguem fins que são inerentes à causa típica do fato ou negócio dissimulado. Tratar-se-ia, no entanto, de uma utilização analógica que não estaria necessariamente vinculada à existência de uma lacuna. Só se poderia falar de uma lacuna presumida que justificasse de certa forma a analogia, caso o ato ou fato realizado para encobrir o fato imponible não estivesse contemplado como fato imponible em nenhuma norma tributária⁹¹. (tradução livre)

⁸⁹ Disponível em: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r10-l230-1963.html. Acesso em 16/10/2012. No original: *Artículo 24*.

1. *Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.*

2. *Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.*

3. *En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.*

⁹⁰ BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de lei en El Derecho Tributario. In: *Quincena Fiscal*. n. 7-8. Pamplona: Aranzadi, 2005. p. 18.

⁹¹ NOVOA, Cesar García. *Op. Cit.*, p. 289.

No original: "*La existencia, em el sustrato del art. 24 de la LGT de 1963, de una aplicación analógica de la norma reguladora del hecho imponible parecia algo indiscutible, em tanto el precepto hablaba de 'hechos, actos o negocios' que <<produzcan un resultado equivalente al hecho imponible>>, <<amparándose em el texto de normas dictadas com distinta finalidad>>, ló que suponía permitir gravar supuestos em que se ha eludido*

O artigo seguinte tratava da figura da simulação e, um pouco mais adiante, a lei dispunha acerca do abuso de formas na seara tributária:

Artigo 25.

Nos atos ou na existência de negócios nos quais ocorre simulação, o fato gerador tributado será o efetivamente realizado pelas partes, independentemente das formas ou nomes jurídicos utilizados pelos interessados.

Artigo 28.

1. O fato gerador é o pressuposto de natureza jurídica ou econômica, fixado pela lei, para definir cada tributo e cuja realização provoca o nascimento da obrigação tributária.

2. O tributo será exigido de acordo com a natureza jurídica do pressuposto de fato definido pela Lei, independentemente da forma ou denominação que lhe foi dada pelos interessados, e independentemente dos defeitos que possam afetar a sua validade⁹². (tradução livre)

Ressalte-se que, naquela época, a lei civil não tratava da fraude à lei, o que ocorreu apenas com a edição do Código Civil espanhol de 1974, que dispunha em seu artigo 6.4 que os atos realizados nos termos do texto de uma norma, mas que busquem um resultado proibido pelo ordenamento jurídico, ou a ele contrário, serão considerados como realizados em fraude à lei e não impedirão a devida aplicação da norma que se tentou eludir⁹³.

Para Perez de Ayala, a conduta da fraude à lei tributária reuniria os seguintes requisitos:

realizar el hecho imponible, normalmente llevando a cabo la realización de un acto, hecho o negocio con que el se persiguen fines que son inherentes a la causa típica del hecho o negocio eludido. Se trarafa, sin embargo, de una utilización analógica que no iría indefectiblemente unida a la existencia de una laguna. Sólo podría hablarse de una presumible laguna que justificase en cierto sentido la analogía, em el caso de que el acto o hecho realizado para eludir el hecho imponible no estuviese contemplado como hecho imponible en ninguna norma tributaria.”

⁹² Disponível em: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r10-1230-1963.html. Acesso em 16/10/2012. No original: *Artículo 25.*

En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.

Artículo 28.

1. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

2. El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

⁹³ Tradução livre do artigo 6.4 do Código civil espanhol.

No original: “*Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.*

(a) a aparência de legalidade, através da utilização de forma acolhida pelo direito positivo, (b) utilização da forma jurídica para fim ou conteúdo econômico diversos do que lhe são típicos, (c) intenção de fraudar dispositivo legal, (d) natureza de norma tributária material do dispositivo fraudado, (e) coincidência entre o resultado econômico obtido ou pretendido e o que é típico ou normal dos fatos descritos na hipótese da norma fraudada, (f) não aplicação da norma fraudada por não se verificar o fato impositivo diante da conduta adotada e (g) a não aplicação da norma fraudada contrariar o seu autêntico espírito e os fins do ordenamento jurídico⁹⁴.

Manuel González Sánchez⁹⁵, em estudo publicado mais recentemente, apontou que a doutrina da Espanha baseia sua concepção sobre a fraude à lei tributária na doutrina alemã, na definição encontrada na teoria geral do direito e no conceito formulado por Carlos Palao Taboada.

Taboada vislumbra a fraude à lei tributária quando a consecução de um resultado econômico, que normalmente resultaria no nascimento da obrigação tributária, pode ser promovida de forma indireta, com a realização de outros meios jurídicos destinados, comumente, a fins diversos, os quais são (ou não) tributados, ou ainda estão sujeitos a tributação reduzida⁹⁶.

Ademais, a doutrina determina os pressupostos para a identificação da fraude à lei com base nos ensinamentos de Castro y Bravo⁹⁷, que defende que ela consistiria em um ou vários atos que dão origem a um resultado contrário a uma norma jurídica e que se amparam em outra norma ditada, com distinta finalidade.

César A. Guimarães Pereira, citando a obra de González Sánchez, traz os dois elementos apresentados por este autor para a caracterização da fraude à lei tributária, os quais confirmam a existência de duas normas, a defraudada e a norma de cobertura:

(a) que, com base em uma norma, seja realizado um ato ou negócio jurídico com resultados distintos do que essencialmente correspondem a tal ato ou negócio e (b) que, como consequência disso, fique sem aplicação a norma ou

⁹⁴ PEREZ DE AYALA, José Luis. Las ficciones en derecho tributario. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970. pp. 149-150 apud PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, p. 165.

⁹⁵ SÁNCHEZ, Manuel González. *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1993. p. 28.

⁹⁶ TABOADA, Carlos Palao. El fraude a la ley em derecho tributário. In: *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*. nº 63. 1966.

⁹⁷ CASTRO Y BRAVO, Frederico de. *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas, 1985. pp. 193 a 204.

as normas que realmente corresponderiam ao resultado pretendido e querido pelos realizadores do ato ou negócio⁹⁸.

Ademais, três requisitos necessitariam ser observados para a configuração da fraude à lei tributária: o subjetivo, o objetivo e o causal:

O *requisito subjetivo* consiste na intenção de evitar a aplicação da norma tributária mais gravosa, definindo-se que não há fraude à lei tributária diante da conduta involuntária ou não intencional e estabelecendo-se a proibição de se imputar ao particular o ônus de provar a ausência da intenção de fraudar à lei.

O *requisito objetivo* refere-se à utilização de formas inadequadas para a obtenção do resultado pretendido. As formas inadequadas são formas indiretas e com maior formalização jurídica para obter resultados idênticos aos que se obteriam com uma operação mais simples.

O *requisito causal* exige que exista relação direta entre as formas empregadas e o efeito de reduzir a tributação. Não haverá fraude se se estiver diante de um caso de economia de tributos ‘induzida’ pela lei nem se a escolha das formas tiver derivado do propósito de obter melhor ou mais rapidamente o resultado pretendido (sem que a economia do tributo seja a razão fundamental da escolha das formas)⁹⁹. (grifos no original)

González Sánchez rejeitava os artigos 24 e 25 como instrumentos de combate à fraude à lei, aduzindo que o primeiro seria inconstitucional por permitir a aplicação da analogia, configurando ofensa ao princípio da reserva de lei; impugna também o artigo 25 por permitir a tributação de atos inválidos e ineficazes, ofendendo, deste modo, a capacidade econômica¹⁰⁰.

Outrossim, García Novoa entendia pela necessidade de um equilíbrio entre a norma, que conferia uma amplíssima potestade à Administração, e os direitos e garantias dos contribuintes; ademais, a intenção de eludir o pagamento do tributo, à qual a norma fazia referência, deveria ser provada pela Administração, o que se tornaria muito difícil em termos práticos. O autor prossegue afirmando que a ponderação do ânimo subjetivo é mais apropriada a um juízo de culpabilidade e resulta inadequada em uma cláusula desse tipo, já que são sabidas as dificuldades em se definir a elusão em termos estritamente objetivos¹⁰¹.

⁹⁸ PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, p. 114.

⁹⁹ *Ibid.*, p. 115.

¹⁰⁰ *Ibid.*, p. 75.

¹⁰¹ NOVOA, César García. *Op. Cit.*, p. 285-286.

Nessa seara, há de se mencionar que, durante os anos da vigência do artigo 24 em sua redação originária (de 1963), não se tem conhecimento de que tenha sido perpetrado o referido processo versando sobre a fraude à lei tributária em face de nenhum contribuinte, o que seria demonstração de um critério restritivo dos Tribunais e da Administração na aplicação de tal figura, como salienta Amorós Rica¹⁰².

Por fim, note-se que a doutrina espanhola é assente em afirmar que a crítica de Manuel González Sánchez ao artigo 24 conduziu à modificação da regra em 1995, o que, para alguns, confirmou a postulação do autor, no sentido de que a solução da questão da fraude à lei tributária envolveria a aplicação do artigo 6.4 do Código Civil espanhol¹⁰³.

2.3 A alteração promovida pela Lei 25/95

No ano de 1995, a Lei nº 25/95 se reformou parcialmente a Lei Geral Tributária espanhola, passando a disciplinar acerca da proibição da analogia em seu artigo 23, ora transcrito:

Artigo 23.

1. As normas tributárias serão interpretadas de acordo com os critérios admitidos em Direito.
2. Ainda que não sejam definidos pelo ordenamento tributário os termos utilizados em suas normas, eles serão entendidos conforme seu sentido jurídico, técnico ou normal, de acordo com o caso.
3. Não é permitido estender a analogia para estender além dos seus termos estritos o âmbito do fato impositivo ou das isenções ou reduções¹⁰⁴. (tradução livre)

¹⁰² AMORÓS RICA, Narciso. O Conceito de Fraude à Lei no Direito Espanhol. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 442.

¹⁰³ PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, p. 118.

¹⁰⁴ Disponível em: <http://legislacion.derecho.com/ley-25-1995-de-modificacion-parcial-de-la-ley-general-tributaria>. Acesso em 16/10/2012. No original: *Artículo 23*.

1. *Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.*

2. *En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*

3. *No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.*

A referida lei também alterou a redação do artigo 24, que tratava da fraude à lei, revogando a necessidade da instauração de expediente especial, permitindo que a fazenda pública utilizasse o procedimento ordinário para a comprovação da fraude à lei tributária:

Artigo 24.

1. Para evitar a fraude à lei se entenderá que não existe extensão do fato imonível quando se gravam fatos, atos ou negócios jurídicos realizados com o propósito de eludir o pagamento do tributo, amparando-se no texto de normas com finalidade distinta, sempre que produzam um resultado equivalente ao derivado do fato gerador. A fraude à lei tributária deverá ser declarada num expediente especial no que se dê audiência ao interessado.
2. Os fatos, atos ou negócios jurídicos realizados em fraude à lei tributária não impedirão a aplicação da norma tributária eludida nem dão origem a benefícios fiscais que se pretendia obter através deles.
3. Nas apurações realizadas como resultado do expediente especial de fraude à lei se aplicará a norma tributária eludida e se liquidarão os juros correspondentes, sem a imposição de sanções¹⁰⁵. (tradução livre)

Insta salientar que a reforma de 1995 também procurou aproximar o conceito de *fraude a la ley tributaria* ao conceito genérico de fraude à lei, que figurava no artigo 6.4 do Título Preliminar do Código Civil espanhol, que dispunha nos seguintes termos:

- 6.4. Os atos realizados ao amparo do texto de uma norma que persigam um resultado proibido pelo ordenamento jurídico, ou contrário a ele, serão considerados como executados em fraude à lei e não impedirão a devida aplicação da norma que se houver tratado de eludir¹⁰⁶.

A mencionada reforma gerou divergências na doutrina daquele país, com o entendimento de alguns autores de que ele teria permitido a utilização da analogia, como

¹⁰⁵ Disponível em: <http://legislacion.derecho.com/ley-25-1995-de-modificacion-parcial-de-la-ley-general-tributaria>. Acesso em 16/10/2012. No original: *Artículo 24*.

1. *Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.*

2. *Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.*

3. *En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.*

¹⁰⁶ Tradução de Marciano Seabra de Godoi. In: GODOI, Marciano Seabra de. *Op. Cit.*, p. 121.

entendeu Herrera Molina¹⁰⁷. De forma semelhante, Palao Taboada afirmou que a analogia através da qual se cobre uma lacuna normativa é disntinta da analogia empregada na sanção à figura da fraude à lei¹⁰⁸.

No mesmo sentido, o Professor Luis Manuel Alonzo González proferiu entendimento no sentido de que o núcleo essencial da cláusula antielusiva reside na autorização expressa do legislador para a utilização da analogia como método de neutralizar as manobras dos contribuintes em fraude à lei¹⁰⁹.

Violeta Ruiz Almendral y Georg Seitz afirmam que não há analogia na fraude à lei em razão da inexistência de lacuna a ser preenchida:

O argumento empregado na correção de fraude de lei não coincide com a analogia como procedimento de integração normativa, fundamentalmente porque a norma não se aplica a uma hipótese não prevista por ela, senão a um caso nela previsto mas que fora distorcido pelas partes. O mecanismo empregado implica a qualificação da hipótese e a adequada interpretação das normas em apreço, de acordo com os critérios clássicos, onde será cobrado com especial relevância o critério finalístico.

Na verdade, não existe tal analogia na fraude, pois não há lacuna, nem se cria uma nova forma ao se corrigir a situação de fraude. A confusão existente a respeito tem várias causas: em primeiro lugar, como já advertiu CANARIS, com frequência se identificam os conceitos imprecisos ou que necessitam de uma maior concreção com as lacunas. Assim ocorre neste caso, pois muitos veem uma lacuna que na realidade não existe porque partem de uma interpretação estrita dos conceitos tributários, pelo que afirmam que, caso se vá mais além da dicção literal da norma, se entraria dentro do campo da analogia. Pois bem, seguindo este autor, o significado dos conceitos indeterminados ou imprecisos deve ser extraído por meio da interpretação, sob pena de depreciar o próprio conceito de lacuna, o que obrigaria a concluir que na lei não há “menos lacunas que palavras”.

Em segundo lugar, a confusão se produz porque há algum elemento comum entre o fundamento seguido na analogia e o procedimento de correção da fraude. Na analogia, se requer ao aplicador da norma que, vislumbrando a identidade de razão entre a hipótese regulada por esta, e aquela controvertida, para a qual existe uma lacuna normativa, se aplique analogicamente a norma. No caso da norma geral anti-fraude, o que se pede ao aplicador do Direito é que, ante a utilização de uma forma ou roupagem jurídica inapropriada, prescindida desta, e em seu lugar faça como se o sujeito houvesse utilizado a forma adequada, pois outra coisa não se supõe que prescindir da forma utilizada e exigir o tributo que de outro modo lhe haveria

¹⁰⁷ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Aproximación a la Analogia y el Fraude de Ley en Mateira Tributaria. In: *Revista de Direito Tributário* 73/66. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 67.

¹⁰⁸ TABOADA, Carlos Palao. Existe el fraude a la ley tributaria? In: *Revista de contabilidad y tributación*. n° 182. Madrid: CEF, 1998. p. 15.

¹⁰⁹ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonzo. Clausula General Antielusión – Experiencia Española y Europea – Últimas Tendencias Jurisprudenciales. In: *Revista de Direito Tributário*. n. 86, São Paulo: Malheiros, 2003. p. 109.

correspondido. É aí, na operação de comparar formas jurídicas e conteúdo econômico, em que se situa esse fundamento com conotações analógicas (analogieähnlichem Verfahren), na medida em que se compara a correlação entre o fato econômico realmente praticado pelas partes e a forma adequada, tal como contemplada pelo Direito Tributário¹¹⁰. (tradução livre)

Merece destaque, ainda, a opinião esposada pelos autores Perez de Ayala e González García:

Dentro desta perspectiva, costuma ser prática rotineira na doutrina espanhola dividir o estudo do artigo 24 seguindo sua configuração positiva. Desta forma, considera-se em primeiro lugar o problema da analogia dentro do Direito Tributário, e em um segundo momento se examina o papel que corresponde à analogia como instrumento técnico de luta contra a fraude à lei tributária¹¹¹. (tradução livre)

Tulio Rosembuj aponta que o legislador, ao manter o recurso da analogia como técnica de se combater a fraude à lei, manteve o equívoco que já se apresentava na legislação anterior:

¹¹⁰ ALMENDRAL, Violeta Ruiz Y SEITZ, George. *Op. Cit.*, pp. 20 e ss.

No original: “*El razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley no coincide con la analogia como procedimiento de integración normativa, fundamentalmente porque la norma no se aplica a um supuesto no previsto por ella, sino a uno previsto por ella pero que ha sido distorsionado por lãs partes. El mecanismo empleado implica la calificación del supuesto y la adecuada interpretación de las normas en liza, de acuerdo con los criterios clásicos, donde cobrará especial relevancia el de los finales.*

En realidad, no hay tal analogía en el fraude, pues ni hay laguna, ni se crea una nueva norma al corregir la situación de fraude. La confusión existente al respecto tiene varias causas: en primer lugar, como ya advirtió CANARIS, con frecuencia se identifican los conceptos imprecisos o que necesitan de una mayor concreción con las lagunas. Así sucede en este caso, pues muchos ven una laguna que en realidad no existe porque parten de una interpretación estricta de los conceptos tributarios, por lo que afirman que si se va más allá de la dicción literal de la norma, se entraría dentro del campo de la analogía. Pues bien, siguiendo a este autor, el significado de los conceptos indeterminados o imprecisos debe ser extraído a través de la interpretación, so pena de devaluar el propio concepto de laguna, lo que obligaría a concluir que en la Ley no hay «menos lagunas que palabras».

En segundo lugar, la confusión se produce porque hay algún elemento común entre el razonamiento seguido en la analogía y el procedimiento de corrección del fraude. En la analogía, se le pide al aplicador de la norma que, a la vista de la identidad de razón entre el supuesto regulado por ésta, y el que se enjuicia, para el que existe una laguna normativa, se aplique analógicamente la norma. En el caso de la norma general anti-fraude lo que se pide al aplicador del Derecho es que, ante la utilización de una forma o ropaje jurídico inapropiado, prescinda de ésta, y en su lugar haga como si el sujeto hubiera utilizado la forma adecuada, pues no otra cosa supone prescindir de la forma utilizada y exigir el tributo que de otro modo hubiera correspondido. Es ahí, en la operación de comparar formas jurídicas y contenido económico, donde radica este razonamiento con connotaciones analógicas (analogieähnlichem Verfahren), en la medida en que se compara la identidad de razón entre el hecho económico realmente realizado por las partes, y la forma adecuada, tal y como es contemplada por el Derecho tributario.”

¹¹¹ PEREZ DE AYALA, José Luis y GARCIA, Eusebio González. *Curso de Derecho Tributário*. v. 1. Madrid : EDESA, 1989. p. 347.

No original: “*Dentro de esta perspectiva, suele ser práctica habitual en la doctrina española dividir el estudio del artículo 24 siguiendo su configuración positiva. De este modo, se considera en primer lugar el problema de la analogía dentro del Derecho Tributario, y en un segundo momento se examina el papel que corresponde a la analogía como instrumento técnico de lucha contra el fraude a la ley tributaria.*”

O legislador, como até agora, utiliza a analogia como técnica de correção da fraude de lei mantendo um de seus principais equívocos da norma da LGT substituída, qual seja o de enlaçar estrutural e funcionalmente a extensão por analogia com a fraude de lei, eis que ambos os conceitos podem coincidir, mas não são mutuamente necessários¹¹². (tradução livre)

Registre-se também uma discussão na doutrina daquele país, no sentido de questionar se a previsão constante na nova redação do artigo 24 da LGT se identificava com a previsão sobre a fraude à lei constante no Código Civil ou se era necessária distinção entre as figuras, pois se afirmava que dispositivo da LGT (acima transcrito), conteria uma manifestação específica da fraude à lei, genericamente regulada pela legislação civil¹¹³.

García Novoa entendia que a identidade entre a fraude a lei civil e a fraude à lei tributária, prevista no artigo 24 da LGT de 1963, seria apenas estrutural, visto que ambas as categorias estariam a serviço de interesses similares:

Como já sublinhamos, a ausência de um 'resultado proibido pelo ordenamento' em matéria tributária – buscar uma economia fiscal não está 'proibido' – faria com que a identidade com a fraude da lei civil consistiria apenas na busca pela incidência de uma norma para evitar a aplicação de outra. Mas não perseguiria a chamada fraude à lei tributária assim como todas as cláusulas anti-elisivas, seria permitido à Administração o gravame de operações que objetivassem evitar o fato imponible ou a redução da quantia do tributo, levadas a cabo em condições que o ordenamento não considera aceitáveis nem dignas de proteção, o que inclusive ofende ao mesmo.

Isso impossibilitaria, a nosso sentir, que a Administração aplicasse a norma civil, pois suporia recorrer a uma solução que está pensada para a fraude à lei em Direito privado¹¹⁴. (tradução livre)

¹¹² ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 76.

No original: “*El Legislador, como hasta ahora, utiliza la analogia como técnica de corrección del fraude de ley manteniendo uno de los principales equívocos de la norma de la LGT sustituida, cual es la de enlazar estructural y funcionalmente la extensión por analogia con el fraude de ley, puesto que ambos conceptos pueden coincidir, pero no son mutuamente necesarios.*”

¹¹³ HERRERA MOLINA, Pedro M. e MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. El fraude a la ley tributaria en el derecho español. In: SOLER ROCH, María Teresa e SERRANO ANTÓN, Fernando. (Coord.) *Las medidas anti-abuso en la normativa in terna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002. pp. 19 -57.

¹¹⁴ NOVOA, César García. *Op. Cit.*, p. 294.

No original: “*Como ya señalamos, la ausencia de un ‘resultado prohibido por el ordenamiento’ en materia tributaria – buscar un ahorro fiscal no está ‘prohibido’ – haría que la identidad con el fraude de ley civil radicasse solo em que busca la incidência de una norma para evitar la aplicación de outra. Pero que no perseguiria el llamado fraude a ley tributaria así como todas las cláusulas contra elusión, sería permitir a la Administración el gravamen de operaciones de evitación del hecho imponible o reducción de la cuantia del tributo, llevadas a cabo en condiciones que el ordenamiento no considera aceptables ni dignas de protección, o que incluso repúgnan al mismo.*”

Parcela da doutrina e da jurisprudência espanhola, a seu turno, concluíram não ser necessária a existência de uma norma antifraude, bastando apenas uma interpretação adequada da norma, seguida de uma adequada requalificação do pressuposto de fato, a fim de permitir a revelação do fato econômico realmente executado, de sorte que não seria necessariamente uma norma antifraude¹¹⁵.

Outra justificativa apontada para a reforma legislativa, apontada pela doutrina da Espanha, era evitar que os amplos poderes de requalificação dos atos e negócios praticados pelos contribuintes, constante na legislação anterior, fossem objeto de abuso por parte da Administração Tributária¹¹⁶.

Salienta-se que o Conselho de Estado espanhol, no Anteprojeto da Lei Geral Tributária¹¹⁷, verificou que sempre houve dificuldade de se verificar, nos casos concretos, a presença da fraude à lei; outrossim, a falta de sanções ao contribuinte, no final do procedimento administrativo comprobatório, de certa forma, coibia a devida aplicação da norma.

Nesta mesma linha de entendimento, Eusebio González Garcia e Ernesto Lejeune já apontavam que o artigo 24 da Lei Geral Tributária, ainda que notadamente melhorado em sua nova redação, é de difícil utilização como instrumento de luta contra a fraude à lei¹¹⁸.

O Professor Luis Manuel Antonio González entendia que a problemática deveria ser resolvida na seara da interpretação da lei tributária. Isso porque os atos dos contribuintes praticados mediante fraude à lei, simulação ou com a utilização da “economia de opção” (uma forma lícita de economia de tributos, no entender do autor), bem como o poder de requalificação de tais atos pela Administração, seriam questões relacionadas à interpretação que cada um faz de determinado ato¹¹⁹.

De fato, a doutrina aponta que a referida norma foi muito pouco aplicada em casos práticos, resultando em decisões judiciais contraditórias e inúmeras divergências entre os

Ello impossibilitaria, a nuestro juicio, que la Administración aplicase la norma civil, pues supondría recurrir a una solución que está pensada para el fraude a ley en Derecho privado.”

¹¹⁵ ALMENDRAL, Violeta Ruiz Y SEITZ, G. *Op. Cit.*, pp. 24-25.

¹¹⁶ GODOI, Marciano Seabra de. *Op. Cit.*, p. 121.

¹¹⁷ Consejo de Estado, Dictamen de 22 de mayo de 2003 (referencia 1403/2003), disponível em http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos_ce/doc.php?coleccion=ce&id=2003-1403. Acesso em 16/10/2012.

¹¹⁸ GARCIA, Eusebio González y LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ed., 1997. p. 362.

¹¹⁹ GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonzo. *Op. Cit.*, p. 123.

juristas¹²⁰. Por tal razão, o Conselho de Estado, no relatório para a reforma da LGT, pugnou pela revisão da figura ou, caso assim não se procedesse, pela sua supressão.

Insta ainda mencionar a preocupação do mestre Ferrero Lapatza, no sentido de os artigos 24 e 25 da LGT gerarem um insuportável risco de aplicação abusiva por parte da Administração Tributária, aludindo ao direito do sujeito passivo de não ter sua conduta considerada como fraudulenta quando houver atendido todos os requisitos constantes na lei tributária para se beneficiar de regime fiscal mais benéfico¹²¹.

No mesmo sentido, salientamos a opinião proferida por Alonso González:

Não obstante, uma simples chamada à faculdade da Administração Tributária de requalificar é uma solução incompleta quando não ingênua. Ao fim e ao cabo, já vimos isso antes, a colocação em prática de qualquer cláusula geral anti-elisiva implica dotar a Administração de um amplo arcabouço de poderes que levem a examinar a qualificação do ato ou negócio que tenha sido feita pelo sujeito para, se for o caso, qualificá-la de novo. Logo, é essencial fixar balizas ou limites dentro dos quais deve discorrer o trabalho requalificador sem pôr em risco a essencial segurança jurídica e a previsibilidade que deve impregnar todo o ordenamento tributário, assim como preservar o contribuinte de qualquer tratamento arbitrário ou desigual em que possa incorrer a Administração ao pretender emendar as hipóteses omitidas pelo legislador. São a segurança jurídica, a legalidade, a previsibilidade e também a tipicidade limites que a Administração não pode transpassar quando qualifica ou requalifica, nem que ainda, em sua opinião, a lei tenha restado enxuta ou incompleta pois não há que se esquecer, com Ferreiro, de que 'o legislador é o responsável máximo por uma boa legislação¹²². (tradução livre)

¹²⁰ Nesse sentido: BURLADA ECHEVESTE, José Luis. *Op. Cit.*, p. 10 e TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 247.

¹²¹ FERRERO LAPATZA, José Juan. *Economía de Opción, Fraude de Ley, Sanciones y Delito Fiscal*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pp. 208-210.

¹²² GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonzo. *Op. Cit.*, p. 123.

No original: “*Sin embargo, una simple llamada a la facultad de recalificar de la Administración Tributaria es una solución incompleta cuando no ingenua. Al fin y al cabo, ya lo hemos visto antes, la puesta en práctica de cualquier cláusula general antielusiva implica dotar a la Administración de un amplio abanico de poderes que conducen a examinar la calificación que del acto o negocio hiciera el sujeto para, en su caso, calificarlo de nuevo. Luego, es esencial fijar unos cauces o límites dentro dos cuales debe discurrir la labor recalificadora sin poner en peligro la elemental seguridad jurídica y la previsibilidad que debe impregnar todo ordenamiento tributario, así como preservar al contribuyente de cualquier trato arbitrario o desigual em que el pueda incorrir la Administración al pretender enmendar los presuntos olvidos del legislador. Son la seguridad jurídica, la legalidad, la previsibilidad, y también la tipicidad, límites que no puede traspasar la Administración cuando califica o recalifica, ni siquiera aunque, en su opinión, la ley se haya quedado corta o incompleta porque no hay que olvidar, con Ferreiro, que ‘es el legislador el máximo responsable de una buena legislación’*”.

Destaca-se, por oportuno, a opinião da doutrina majoritária da época, explicitada por Marciano Seabra de Godoi¹²³, no sentido de que a reforma legislativa operada em 1995 não logrou êxito, em razão de dois fatores de desincentivo à utilização do mecanismo específico de combate à fraude à lei.

O primeiro se deu diante da vedação, na Espanha, da imposição de multas administrativas às hipóteses de fraude à lei, bem como naqueles em que a Administração Fiscal se limita a corrigir um erro de qualificação jurídica cometido pelo contribuinte, diversamente do que ocorre nos casos de simulação. Ademais, a existência de um procedimento especial para que fosse declarada a fraude à lei no caso concreto conferia um grau de complexidade e incerteza a tal via, do qual o Fisco normalmente tende a escapar, preferindo uma via mais simples¹²⁴.

2.4 A Lei Geral Tributária nº 58 de 2003

A Lei Geral Tributária nº 58/2003 trouxe o conceito de conflito na aplicação da norma tributária, em substituição ao instituto da fraude à lei, como fazia referência a legislação anterior.

Insta transcrever os artigos 13 a 16 da mencionada lei, que, além de tratar do novo instituto, conferiram novos contornos jurídicos às figuras da qualificação, da vedação à analogia e da simulação, como hoje são entendidas:

Artigo 13. Qualificação

As obrigações tributárias serão exigidas de acordo com a natureza jurídica do fato, ato ou negócio realizado, qualquer que seja a forma ou denominação que os interessados tenham dado e independentemente dos defeitos que possam afetar sua validade.

Artigo 14. Proibição da analogia.

Não se admitirá a analogia para estender além de seus termos estritos o âmbito do fato impositivo, das isenções e demais benefícios ou incentivos fiscais.

Artigo 15. Conflito na aplicação da norma tributária.

¹²³ GODOI, Marciano Seabra de. *Op. Cit.*, p. 122.

¹²⁴ *Loc. Cit.*

1. Se entenderá que existe conflito na aplicação da norma tributária quando se evite total ou parcialmente a realização do fato imponible ou se minore a base ou a dívida tributária através de atos ou negócios nos quais concorram as seguintes circunstâncias:

- a) que, considerados individualmente ou em conjunto, são notoriamente artificial ou inapropriados para alcançar o resultado.
- b) que, de sua utilização, não resultem efeitos jurídicos ou econômicos relevantes, diferente das economias fiscais e os efeitos que teriam sido obtidos como atos ou negócios usuais ou próprios.

2. Para que a Administração Tributária possa declarar o conflito na aplicação da norma tributária se exigirá o prévio relatório favorável do Comité Consultivo referido no artigo 159 desta lei.

3. Nas avaliações realizadas como resultado do disposto nesse artigo, se exigirá o tributo aplicando a norma que seja correspondente aos atos e negócios usuais ou próprios, eliminando as vantagens fiscais obtidas e se aplicando os juros correspondentes, sem a imposição de sanções.

Artigo 16. Simulação.

1. Em atos ou negócios onde há a simulação, o fato gerador será o efetivamente praticado pelas partes.

2. A existência de simulação será declarada pela Administração Tributária no correspondente ato de avaliação, sem que tal qualificação produza outros efeitos senão os exclusivamente fiscais.

3. Na regularização produzida como consequência da existência de simulação, serão exigidos juros de mora e, quando aplicável, a sanção pertinente¹²⁵. (tradução livre)

¹²⁵ Disponível em: <http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>. Acesso em 16/10/2012.

No original: *Artículo 13. Calificación.*

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Artículo 14. Prohibición de la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Outra justificativa para a criação desta nova figura foi a tentativa legislativa de se tentar fixar critérios mais precisos, em comparação com a lei anterior, para a diferenciação entre os casos de elusão e os casos de mera *economia de opción*, com base em critérios já utilizados em ordenamentos jurídicos estrangeiros, em atendimento ao princípio da segurança jurídica¹²⁶.

Apesar das intenções acima explicitadas, merece destaque o fato de o Conselho de Estado espanhol ter criticado a redação do artigo 15, que trata do “conflito na aplicação da norma tributária”, apontando que a norma traz diversos conceitos jurídicos indeterminados, o que configuraria um atentado contra a segurança jurídica, em razão de conferir à Administração Tributária uma margem de apreciação muito ampla e imprecisa¹²⁷.

No mesmo sentido foi a crítica de Marco Aurélio Greco, que se mostra contrário à excessiva pormenorização de conceitos na legislação espanhola, em razão das múltiplas teorizações que podem ser feitas e que podem resultar na distorção do instituto, o que acaba por se tornar um entrave à sua aplicação na prática¹²⁸.

Outrossim, o autor menciona que a Exposição de Motivos da Lei Geral Tributária de 2003 justifica a alteração da cláusula antielusiva como uma tentativa de se criar um instrumento mais sofisticado e eficaz de combate à fraude à lei tributária, além de visar a superação dos principais problemas de sua aplicação¹²⁹.

Há de se trazer à baila a opinião de García Novoa¹³⁰, que, ao fazer uma análise sobre a reforma da LGT, afirma que a lei de 2003 trouxe algumas novidades, mas não inovou radicalmente em relação à anterior, especialmente em razão das limitadas possibilidades de inovação em relação ao tema das cláusulas antielusivas.

Citando a obra do mestre Palao Taboada, Novoa aduziu, ainda, que existiria um núcleo comum das normas visando o combate à elusão:

Todas elas têm uma base semelhante, porque a elusão fiscal que não suponha a violação frontal da norma tributária consiste sempre no mesmo; utilizar um ato ou negócio típico para um fim distinto ou idealizar um negócio

¹²⁶ GODOI, Marciano Seabra de. *Op. Cit.*, p. 123.

¹²⁷ Consejo de Estado, Dictamen de 22 de mayo de 2003 (referencia 1403/2003), disponível em http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos_ce/doc.php?coleccion=ce&id=2003-1403. Acesso em 16/10/2012.

¹²⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Op.Cit.*, pp. 416-417.

¹²⁹ *Ibid*, pp. 414-415.

¹³⁰ NOVOA, César García. *Op. Cit.*, p. 392.

atípico sem verdadeira substância econômica, e fazê-lo para evitar pagar tributos, para pagar menos, para conseguir uma postergação ou a aplicação de um benefício fiscal ou a opacidade de certas operações. E todas as cláusulas enfrentam esta realidade por meio de reducionismos metodológicos, poderes excepcionais a favor da Administração e inclusive instrumentos analógicos¹³¹. (tradução livre)

O autor menciona, ainda, que o Anteprojeto de Reforma da LGT continha a expressão “abuso”, no lugar de “conflito na aplicação da norma tributária”, trazendo a seguinte crítica à referida substituição:

Portanto, a LGT de 2003, ao utilizar o vocábulo 'conflito na aplicação da norma tributária' se refere a uma realidade - o conflito - que existe no âmbito tributário na medida em que existem interesses diferentes na pessoa do contribuinte e da Administração. Mas o que também está claro é que a existência do conflito não é o que define o conteúdo da cláusula do art. 15 da LGT de 2003, nem o que a singulariza como instituto tributário. Assim, esse conflito de interesses será traduzido em um 'conflito de qualificações'; a qualificação proposta por nós particulares e pela Administração será a que melhor se adequa aos interesses perseguidos por cada um. (...) O conflito tributário pode referir-se às múltiplas circunstâncias, e muitas delas, como aponta PALAO TABOADA, podem não ter nada a ver com a elusão tributária¹³². (tradução livre)

Como entende Burlada Echeveste¹³³, o artigo 15 da LGT de 2003 se trataria, na verdade, de uma verdadeira cláusula antiabuso, de modo que as expressões “conflito na

¹³¹ *Loc. Cit.*

No original: “*Todas ellas tienen una base semejante porque la elusión fiscal que no suponga la vulneración frontal de la norma tributaria consiste siempre in lo mismo; utilizar un acto o negocio tipico para un fin distinto o idear un negocio atípico sin verdadera sustância economica, y hacerlo para evitar pagar tributos, para pagar menos, para conseguir un diferimiento o la aplicación de un beneficio fiscal, o la opacidad de determinadas operaciones. Y todas a las clausulas se enfrentan esta realidad a través de reduccionismos metodológicos, potestades excepcionales a favor de la Administración e incluso instrumentos analógicos.*”

¹³² *Ibid.*, pp. 332-333.

No original: “*Por tanto la LGT de 2003, al utilizar el vocablo ‘conflicto en la aplicación de la norma tributaria’ se refiere a una realidad – el conflicto – que existe en el ámbito tributario en la medida en que existen intereses diferentes en la persona del contribuyente y la Administración. Pero lo que también esta claro es que la existencia del conflicto no es o que lo define el contenido de la cláusula del art. 15 de la LGT de 2003 ni lo que la singulariza como instituto tributario. Así, este conflicto de intereses se traducirá en un ‘conflicto de calificaciones’; en tanto la calificación propuesta por los particulares y por la Administración será la que mejor se adecue a los intereses perseguidos por cada uno. (...) El conflicto tributario puede referirse a multitud de circunstancias, y muchas de ellas, como apunta PALAO TABOADA, pueden no tener nada que ver con la elusión tributaria.*”

¹³³ BURLADA ECHEVESTE, José Luis. *Op. Cit.*, p. 39.

aplicação da lei tributária” e de “fraude à lei tributária” podem ser consideradas sinônimas e não conceitos distintos¹³⁴.

Palao Taboada, a seu turno, aponta que não houve uma modificação radical no ordenamento espanhol com a substituição da fraude à lei tributária pelo conflito na aplicação da lei tributária:

Modificou-se o ponto de vista, retirando-o da contraposição entre a norma escamoteada e a “de cobertura” as características do ato ou negócio abusivo ou elusivo – a rigor, haveria que se chamar “conflituoso”, mas resisto a utilizar neste contexto os derivados do “conflito” - embora aquela contraposição não tenha desaparecido, porque isso é logicamente impossível. Assim, para determinar o caráter “artificial ou impróprio” do ato ou negócio (ou conjunto de atos ou negócios) será considerado indispensável analisar se se está utilizando para a finalidade para que o Direito (normalmente privado) regula o correspondente tipo negocial. Expressando-se nos termos da dogmática da fraude à lei, isto equivale a examinar se as normas jurídico-privadas amparam ou não a qualificação pretendida, para efeito de aplicação das normas tributárias – tanto a que sofreu elisão como aquela que, no seu caso, se pretende aplicar – e, portanto, do ponto de vista proporcionado por estas; é dizer, se a norma de cobertura admite estes efeitos para a configuração jurídica escolhida. Trata-se evidentemente de uma análise causal do negócio¹³⁵. (tradução livre)

Violeta Ruiz Almendral e Georg Seitz também consideram que a nova redação da norma não altera sua natureza antifraude, ainda que o legislador daquele país tenha preferido a inexpressiva denominação de conflito, entendendo a mesma como inadequada, por resultar numa confusão acerca de sua verdadeira natureza¹³⁶.

Há ainda de se mencionar que, no sistema tributário espanhol, a previsão e a aplicação das normas antifraude cumprem ao menos as seguintes funções no sistema tributário, conforme lição esposada pelos autores supracitados:

¹³⁴ NOVOA, César García. *Op. Cit.*, pp. 332-333.

¹³⁵ TABOADA, Carlos Palao. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Madrid: Lex Nova Editorial, 2009. p. 176.

No original: “*Se ha modificado el punto de vista, desplazándolo de la contraposición entre la norma eludida y la <<de cobertura>> a las características del acto o negocio abusivo o elusivo – en rigor, habría que decir <<conflictivo>>, pero me resisto a utilizar en este contexto los derivados del <<conflicto>> – pero, aquella contraposición no ha desaparecido, porque ello es lógicamente imposible. Así, para determinar el carácter <<artificial o impróprio>> del acto o negocio (o conjunto de actos o negocio) considerado será indispensable analizar si se está utilizando para la finalidad para que el Derecho (normalmente privado) regula el correspondiente tipo negocial. Expresado en los términos de la dogmática del fraude a la ley, esto equivale a examinar si las normas jurídico-privadas amparan o no la calificación pretendida, a efectos de la aplicación de las normas tributarias – tanto la eludida como la que, em su caso, se pretende aplicar – y, por tanto, desde el punto de vista proporcionado por éstas; es decir, si la norma de cobertura da acogida a estos efectos a la configuración jurídica elegida. Se trata evidentemente de un análisis causal del negocio.*”

¹³⁶ ALMENDRAL, Violeta Ruiz Y SEITZ, Georg. *Op. Cit.*, pp. 15-16.

(1) a natureza da lei de fraude fiscal é bem mais complexa da natureza da lei geral de fraude, o que deriva da própria estrutura das normas tributárias, que conferem consequências jurídicas a determinadas formas negociais, que, por sua vez, refletem uma determinada manifestação de capacidade econômica que é afeta do Direito Tributário.

(2) coerentemente com esse caráter complexo, estabelecem o procedimento para sua correção que, no caso da fraude geral, consiste em aplicar a norma que se pretende evitar, independentemente dos negócios realizados em fraude;

(3) indicar as consequências legais - por exemplo, o pagamento de juros de mora - que, por sua vez, indica outra característica específica da fraude à lei tributária, a de que sua realização sempre resulta em uma menor quantidade de dinheiro paga ao Fisco;

(4) constituem uma garantia para o contribuinte, servindo assim para a consecução do princípio de segurança jurídica¹³⁷. (tradução livre)

Não obstante a mudança legislativa, a doutrina espanhola comenta que, ainda na atualidade, a norma antielusão à qual o Fisco normalmente recorre ainda é a norma anti-simulação (artigo 16 da LGT), em razão de esta não existir a exigência de abertura de procedimento administrativo prévio e especial para a sua declaração, bem como diante do fato de ela permitir a imposição de multas administrativas.

Essa tendência vem acompanhada de uma nova linha de orientação jurisprudencial que vem sendo adotada pelo Tribunal Supremo espanhol¹³⁸, no sentido de se aplicar aos casos de elusão um conceito amplo de simulação, levando em consideração o sentido prático global do conjunto de atos e negócios praticados pelo contribuinte, bem como seus reais efeitos econômicos e empresariais¹³⁹.

2.4.1 O procedimento especial previsto na legislação atual

A tendência da legislação da Espanha do atendimento ao princípio da segurança jurídica também motivou a nova configuração dos aspectos procedimentais para a verificação, nos casos concretos, e para a declaração da existência do *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*.

¹³⁷ Ibid., pp. 30-31.

¹³⁸ O Tribunal Superior espanhol não é a instância máxima da justiça naquele país, equivalendo, na estrutura do Poder Judiciário do Brasil, ao Superior Tribunal de Justiça.

¹³⁹ GODOI, Marciano Seabra de. *Op. Cit.*, p. 124.

Nesse sentido, o artigo 159 da LGT disciplina o procedimento especial de contestação do ato realizado pelo contribuinte:

Artigo 159. Relatório exigido para a declaração de conflito na aplicação da norma tributária.

1. De acordo com o disposto no artigo 15 desta lei, para que a inspeção tributária possa declarar o conflito na aplicação da norma tributária, deve ser emitido previamente um relatório favorável da Comissão Consultiva constituída, nos termos fixados em regulamento, por dois representantes do órgão competente para responder a consultas tributárias escritas, um deles atuando como presidente, e dois representantes da Administração Tributária atuante.

2. Quando o órgão atuante entender que possam concorrer as circunstâncias previstas no item 1 do artigo 15 desta lei, comunicará o fato ao interessado, e lhe concederá um prazo de 15 dias para apresentar alegações e apresentar ou produzir as provas que entenda cabíveis. Recebidas as alegações e analisadas as provas procedentes, o órgão atuante remeterá o expediente completo à Comissão Consultiva.

3. O tempo transcorrido desde que se comunique ao interessado a procedência da aplicação do relatório até que a recepção do relatório pelo órgão de inspeção será considerado uma interrupção justificada do cômputo do prazo das atuações previstas no artigo 150 desta lei.

4. O prazo máximo para a emissão do relatório é de três meses a partir da transferência do caso para a Comissão Consultiva. Este período pode ser prorrogado, mediante acordo motivado da Comissão consultiva, sem que essa extensão exceda um mês.

5. Após o prazo referido no parágrafo anterior sem que o Comité Consultivo tenha emitido o relatório, se retomará o cômputo do período de duração das inspeções, mantendo a obrigação de emitir este relatório, embora possa continuar o processo e, nesse caso, proceder na apuração provisória em relação a outros elementos da obrigação tributária relacionadas com operações não consideradas pela Comissão Consultiva.

6. O relatório da Comissão Consultiva vinculará o órgão de inspeção sobre a declaração do conflito de aplicação na norma.

7. O relatório e os demais atos emitidos com base nas disposições do presente artigo não estarão sujeitos à recurso ou reclamação, mas aqueles que se interponham contra as ações e assentamentos resultantes da verificação, podem examinar os méritos da declaração do conflito na aplicação da norma tributária¹⁴⁰. (tradução livre)

¹⁴⁰ Disponível em: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&tn=1&p=20121030>. Acesso em: 10/01/2013.

No original: *Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Há ainda o artigo 194 do Regulamento de Administração e Fiscalização Tributária (Real Decreto nº 1.065/2007) que regulamenta o assunto:

Artigo 194. Declaração de conflito na aplicação da norma tributária.

1. Quando o órgão de inspeção no qual está tramitando o procedimento estime que podem concorrer as circunstâncias previstas no artigo 15 da Lei 58/2003, de 17 de dezembro, Geral Tributária, deve notificar o obrigado tributário e lhe concederá um prazo de alegações de 15 dias, a contar do dia seguinte à notificação da abertura do dito prazo.

2. Uma vez recebidas as alegações e, no caso, recebidas as provas procedentes, o órgão onde está tramitando o procedimento emitirá um relatório sobre a concorrência ou não das circunstâncias previstas no artigo 15 da Lei 58/2003, de 17 de dezembro, Geral Tributária, que será remetido junto com o expediente competente para liquidar.

3. A Comissão Consultiva emitirá um relatório no qual, motivadamente, indicará ou não a declaração de conflito na aplicação da norma tributária. O relatório deverá ser remetido ao órgão competente, que ordenará a notificação do contribuinte e a continuação do processo de inspeção. No caso de se acordar a ampliação do prazo para a emissão do relatório mencionado acima, o contribuinte deverá ser notificado do acordo e será transmitido o processo, assim mesmo, ao órgão de inspeção.

4. No campo da competência do Estado, a Comissão Consultiva será composta por dois representantes da Direção-Geral de Impostos do Ministério das Finanças nomeados por decisão do Director Geral dos Impostos, um dos quais exercerá as funções de presidente, com voto de qualidade, salvo se o conflito na aplicação da lei tributária afete as comunidades autônomas em matéria de tributos cedidos, em cujo caso, os representantes do órgão competente para responder as consultas fiscais escritas deverão ser designados por resolução do titular deste órgão.

Os representantes das autoridades fiscais serão:

a) Quando a Administração Tributária atuante seja a Agência de Administração Tributária do Estado, dois representantes dessa serão designados pelo diretor do departamento competente.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. El tiempo transcurrido desde que se comuniqué al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de esta ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

b) Quando a Administração Tributária atuante seja uma comunidade autônoma, dois representantes da Administração Tributária autônoma.

c) Quando a Administração Tributária atuante seja uma entidade local, dois representantes da autoridade local.

Nos casos anteriores, um dos dois representantes das autoridades fiscais podem ser do órgão de inspeção no qual estava tramitando o procedimento ou a autoridade competente para liquidar, que tenha enviado o dossiê.

5. A interrupção do prazo de duração do procedimento, de acordo com o disposto no presente artigo, não obsta a prática de inspeções que durante tal período não puderam ser realizadas, em relação a elementos da obrigação tributária não relacionados aos atos ou negócios analisados pela Comissão Consultiva¹⁴¹. (tradução livre)

¹⁴¹ Disponível em: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2007-15984>. Acesso em 01/02/2013.

No original: *Artículo 194. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

2. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la interrupción prevista en el apartado 3 de dicho artículo.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

3. La Comisión consultiva emitirá un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección.

En el caso de acordarse la ampliación del plazo para emitir el mencionado informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario y se dará traslado, asimismo, al órgano de inspección.

4. En el ámbito de competencias del Estado, la Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente.

b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.

c) Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.

5. La interrupción del cómputo del plazo de duración del procedimiento de acuerdo con lo previsto en este artículo no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que durante dicha situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva.

Note-se que será necessária a criação de uma Comissão, formada por dois representantes do órgão competente para responder consultas tributárias e por dois representantes da Administração Tributária, para que a fazenda possa dar início ao referido procedimento. Outrossim, desde tal fase se garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa.

No caso de a referida Comissão exarar um parecer concluindo que existiu o conflito na aplicação da norma tributária, a Administração efetuará a cobrança do tributo, com acréscimo dos juros de mora, mas sem a aplicação de multa. Registre-se, ainda, que no anteprojeto da LGT de 2003, havia a previsão da imposição de multa administrativa se comprovada a intenção de fraudar do contribuinte, mas tal disposição acabou suprimida após forte crítica do Conselho de Estado e da doutrina.

De acordo com os principais autores da Espanha, a ideia de tal procedimento era a de garantir que o repertório de jurisprudência acerca da existência ou não de conflito fosse coerente e consistente com o repertório de decisões que interpretassem a legislação tributária, no bojo de processos de consulta tributária.

Há de se mencionar que esse procedimento administrativo é mais complexo do que o previsto anteriormente pela Lei Geral Tributária espanhola, haja vista que agora caberia à Administração produzir um maior conjunto probatório para requalificar a conduta do contribuinte, que terá o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Segundo Marciano Seabra de Godoi¹⁴², no que se refere aos critérios estabelecidos pelo legislador espanhol, a fim de caracterizar os casos de conflitos na administração tributária, sua aplicação prática ainda não está clara, pois não houve a adequada publicidade das decisões das Comissões sobre os conflitos, a fim de se estabelecer um parâmetro.

3 PORTUGAL

3.1 Histórico da distinção entre as figuras relacionadas à elisão

No ordenamento jurídico português, a doutrina costuma entender que a elisão tributária e a evasão fiscal se traduzem na prática de atos ou de negócios, no âmbito da esfera

¹⁴² *Ibid*, p. 124.

de liberdade dos particulares, que operações resultam na aplicação de um regime tributário menos oneroso do que aquele que deveria ser aplicado em situações comuns (isto é, no caso de aquele ato ou negócio não houvesse sido praticado)¹⁴³.

Bacelar Gouveia entende que a evasão seria o fenômeno jurídico-fiscal que representa a “promoção, com a especial intenção de avaliar a tributação, de situações não tributadas pelo Direito Fiscal e que contrariam o respectivo plano”¹⁴⁴. Ademais, o autor entende que tal conceito apresentaria três elementos constitutivos:

[...] um elemento *objetivo*, que se traduz na inexistência de tributação por parte do Direito Fiscal, onde existem casos não efetivamente regulados pelas suas normas; um outro *teleológico*, que se traduz na falta de norma tributária que não é desejada e que coloca em causa a coerência do sistema fiscal na escolha das manifestações de riqueza alvo de tributação; e ainda um elemento *subjetivo*, que resulta da intenção do beneficiário em se enquadrar numa determinada situação evasiva, isto ao utilizar omissão normativa para alcançar vantagens fiscais¹⁴⁵. (grifos no original)

Há ainda de se mencionar a lição de Nuno Sá Gomes¹⁴⁶, adotada amplamente pela doutrina portuguesa, que divide a evasão em *intra legem*, *contra legem* e *extra legem*. A *intra legem* seria aquela economia permitida, e, em alguns casos, até mesmo incentivada pelo legislador, que coloca à disposição do contribuinte a hipótese de uma menor carga tributária, de modo a permitir a planificação fiscal.

A poupança *contra legem* se daria quando o contribuinte pratica atos ilícitos no intuito de pagar menos impostos ou de evitar a tributação, o que pode resultar na prática de crimes, de contraordenações fiscais¹⁴⁷.

Já a evasão *extra legem* ocorre nos casos em que os contribuintes praticam atos lícitos, porém diferentes daqueles previstos nas leis de incidência dos impostos, a fim de evitar o nascimento da obrigação tributária ou, ainda, para originar uma relação jurídica fiscal diversa

¹⁴³ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, 1993. pp. 293 e 294.

¹⁴⁴ GOUVEIA, Jorge Bacelar. A evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal. In: *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 373. Lisboa. pp. 13-15 apud LEIRIRÃO, Patricia Meneses. *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*. Porto: Vida Económica, 2012. p. 32.

¹⁴⁵ *Loc. Cit.*

¹⁴⁶ GOMES, Nuno Sá. *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal*. Lisboa: Rei dos Livros, 2000. p. 25 e ss.

¹⁴⁷ RAMOS, Vasco Moura. Da cláusula geral antiabuso em Direito Fiscal e da sua introdução no Ordenamento Jurídico Portugues. In: *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*. Vol LXXVIII. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 691.

mais favorável. Tal hipótese, também chamada de evitação fiscal, ou elisão era, até a introdução da cláusula geral antiabuso, tratada como negócio indireto lícito¹⁴⁸.

Patrícia Meneses Leirirão afirma que, no caso da poupança fiscal *extra legem*, existia uma abertura deixada pelo princípio da legalidade, em razão de ser vedada a aplicação analógica ao direito tributário, já que só seriam tributados os fatos efetivamente previstos nas normas, não sendo permitido que o legislador utilizasse conceitos indeterminados, fazendo com que os contribuintes se aproveitassem das lacunas legais existentes¹⁴⁹.

3.2 O combate à evasão através de normas específicas

Importante mencionar que, durante muito tempo, se entendeu em Portugal que o combate à evasão fiscal estaria a cargo do Legislador e não da Administração Tributária, em razão das limitações operadas pelos princípios da legalidade fiscal, da igualdade e da justiça fiscal.

Nuno Sá Gomes, um dos autores mais representativos desta doutrina, aduzia que os contribuintes teriam direito a elisão ou evitação fiscal lícita, ou direito à destreza fiscal, à habilidade fiscal¹⁵⁰.

Na esteira deste entendimento, observou-se no país, a partir dos anos 90, uma experiência inicial na luta contra a evasão e a fraude fiscal através de normas pontuais, como menciona Casalta Nabais:

Relativamente às assim chamadas cláusulas especiais anti-abuso, é de referir que encontramos no CIRC toda uma série de cláusulas, tais como: as que permitem à administração tributária não aceitar os preços declarados nas transacções entre sociedades com relações especiais quando os mesmos não respeitem as regras relativas à preços de transferência (art. 58.º) ou recaracterizar certas operações que difiram pela substância da sua forma (art. 78.º, n.º 11), a que estabelece um ónus da prova especial para pagamentos a empresas situadas em paraísos fiscais (art. 59.º), a que imputa aos sócios residentes em território português os lucros obtidos por sociedades sedeadas em paraísos fiscais (art. 60.º), a que cria limitações para a relação entre capital próprio e outros financiamentos em empresas de capital pertencente a não residentes, obstando assim à subcapitalização (art. 61.º) e a que exclui a

¹⁴⁸ GOMES, Nuno Sá. *Op. Cit.*, pp. 25, 75 e 76.

¹⁴⁹ LEIRIRÃO, Patricia Meneses. *Op. Cit.*, p. 34.

¹⁵⁰ GOMES, Nuno Sá. *Op. Cit.*, p. 41.

aplicação do regime de neutralidade fiscal das fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais quando as sociedades participantes nessas operações tenham como um dos objetivos principais a evasão fiscal e não a sua reestruturação ou racionalização (art. 67.º, n.º 10)¹⁵¹.

Entretanto, registra o autor, que nem todas essas normas podem ser tidas como cláusulas antiabuso, em razão de algumas delas, como, por exemplo, os artigos 59, 60 e 61 do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas – CIRC, apenas estabeleceriam presunções a serem afastadas através das disposições constantes no Código de Procedimento e de Processo Tributário – CPPT.

3.3 A introdução da cláusula geral antiabuso no ordenamento português

3.3.1 Tentativas de criação de uma norma geral

Depois da adoção de cláusulas especiais em matérias mais suscetíveis de evasão tributária, Portugal resolveu introduzir uma cláusula geral antiabuso em matéria fiscal. Deste modo, o Orçamento de Estado para 1999, através do nº 7 do artigo 51 da Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro¹⁵², introduziu no ordenamento jurídico do país uma cláusula geral antiabuso, passando a mesma a constar no art. 32-A do Código de Processo Tributário:

Artigo 32.º-A. Actos ineficazes

São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.

A referida norma, todavia, foi objeto de diversas críticas por parte da doutrina¹⁵³, sendo a principal delas no sentido de que ela havia sido integrada de forma incorreta no

¹⁵¹ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 4ª edição. Segunda reimpressão da edição de Setembro de 2006. Coimbra: Almedina, 2008. pp. 222-223.

¹⁵² PORTUGAL. *Lei n. 87-B/98, de 31 de Dezembro*. Disponível em: http://www.igf.min-financas.pt/infllegal/bd_igf/bd_legis_geral/leg_geral_docs/LEI_087_B_98.htm. Acesso em: 10 jan. 2013.

¹⁵³ FERNANDES, Luis Carvalho. Alcance do regime do art. 32º-A do Código de Processo Tributário e simulação fiscal. In: *Direito e Justiça*. Vol. XIII. Tomo 2. Lisboa. p. 143-146.

ordenamento pátrio, em razão de ter sido introduzida, inicialmente, no CPPT, enquanto deveria ter sido prevista diretamente na Lei Geral Tributária, na forma do artigo 1º, nº 1, da Lei nº 41/98¹⁵⁴.

Posteriormente, e após as referências doutrinárias, o Legislador introduziu na LGT uma cláusula com tais características, através da Lei nº 100/99, de 26 de julho, a partir de então, a norma antiabuso passou a estar prevista (sem alteração na redação do CPPT) no nº 2 do artigo 38 da LGT:

São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que forem realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos¹⁵⁵.

Insta mencionar as críticas de Casalta Nabais acerca da norma antiabuso em sua redação originária:

E não podemos acompanhar uma cláusula com tal amplitude, justamente porque se revelara demasiado aberta, deixando à administração tributária poderes excessivamente amplos. Poderes que, a serem exercidos nesses precisos termos, se arriscavam seriamente a violar a livre disponibilidade económica dos indivíduos e empresas decorrentes do princípio do Estado Fiscal. (...)

Com efeito, podendo a administração tributária considerar ineficazes, em sede de direito fiscal que os contribuintes pretendiam ver aplicado, *todos e quaisquer actos ou negócios jurídicos* realizados pelas empresas com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos, abria-se a enorme porta por onde certamente podia passar a generalidade dos actos e negócios jurídicos das empresas. Pois estas, numa gestão económica correcta, não podem deixar de ter presente o critério do aforro fiscal, optando pelas actuações que impliquem menores custos fiscais.

Para além de que, numa tal formulação, a cláusula geral anti-abuso alinhava por um particularismo ou realismo do direito fiscal que levava ao triunfo da “razão fiscal”, a qual, ao deformar a disciplina dos impostos com o pretexto das exigências do controlo reclamado pelo Fisco em nome da luta contra a evasão e fraude fiscais, conduzia a um acentuado desequilíbrio a favor desse interesse fiscal, em prejuízo portanto da justa repartição dos encargos tributários¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Tal norma previa a edição de uma lei geral tributária, na qual constariam “*os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e a articulação dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes*”.

¹⁵⁵ PORTUGAL. *Lei Geral Tributária*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT_2013.pdf. Acesso em: 10 jan. 2013.

¹⁵⁶ NABAIS, José Casalta. *Op. Cit.*, pp. 225-226.

Aduzia-se, ainda, que mesmo com as garantias procedimentais constantes do CPPT (tais como procedimento prévio à aplicação da norma, oitiva do contribuinte) não se mostravam suficientes para tornar adequada uma norma com tal amplitude em seu âmbito de aplicação¹⁵⁷.

3.3.2 A redação atual da cláusula antiabuso

Registre-se que a Lei nº 30-G, de 29 de dezembro de 2000, alterou a redação do artigo 38 da LGT, a qual passou a ser a seguinte:

Artigo 38º. Ineficácia de actos e negócios jurídicos

1 - A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.

2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas¹⁵⁸.

Diogo Leite de Campos apontou que, na alteração da redação da cláusula, se perdeu uma grande oportunidade para o esclarecimento de dúvidas quanto à sua interpretação, pelo fato de que o legislador originário teria confundido os conceitos de elisão e de planejamento fiscal, fatos que acarretam distintas consequências na aplicação da lei¹⁵⁹.

Há de se mencionar que o nº 1 do art. 38 determina que a evasão do imposto se dará naquelas situações em que o contribuinte pratica um ato sujeito a tributação, mas procura,

¹⁵⁷ Ibid., pp. 226-227.

¹⁵⁸ PORTUGAL. *Lei Geral Tributária*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT_2013.pdf. Acesso em: 10 jan. 2013.

¹⁵⁹ CAMPOS, Diogo Leite de. *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis Editores, 1999. p. 215.

posteriormente, evitar a produção do efeito fiscal associado, ainda que o resultado econômico do ato já se tenha produzido.

O nº 2 do referido artigo, por sua vez, configura uma verdadeira norma antiabuso em sede de direito tributário, pois consagra a ineficácia de atos ou negócios jurídicos ao nível dos seus efeitos fiscais, levando, conseqüentemente, à tributação de um negócio que, embora não tivesse sido celebrado entre as partes, por aplicação da cláusula, se depreende que teria ocorrido¹⁶⁰.

Saliente-se que a doutrina lusitana não aceitou a introdução da referida norma de forma pacífica, tendo ela sofrido diversas críticas quanto sua redação, a qual seria demasiado aberta se comparada com a anterior, e, até mesmo, no que se refere à adequação de sua introdução na legislação portuguesa.

Nesse ínterim, alguns autores daquele país entenderam que tal cláusula era inconstitucional, em razão de violar os princípios da legalidade, da tipicidade, da certeza e da segurança jurídica, além de ferir o princípio da suficiente determinação dos tipos legais de imposto.

Diogo Leite Campos afirmou que o nº 2 do artigo 38º pretendia criar para o contribuinte a obrigação de celebrar negócios fiscalmente mais onerosos e, em não o fazendo, correria o risco de sua escolha ser invalidada, entendendo pela inconstitucionalidade de tal dispositivo, por não poder obrigar os indivíduos a celebrar um negócio que leve a uma maior incidência tributária¹⁶¹.

Outros doutrinadores, em posicionamento diametralmente oposto, aduziam, que, na realidade, tal norma geral antiabuso permitiria a concretização de princípios fundamentais do Estado de Direito, especialmente os princípios da igualdade fiscal, da justiça e da realização do Estado Social¹⁶².

Nesse sentido, Gonçalo de Avelãs Nunes defendia a cláusula geral anti-abuso, entendendo que ela constitui instrumento necessário, adequado e razoável para o combate à elisão fiscal, de modo a salvaguardar os interesses dos contribuintes, protegidos pela Constituição, destacando-se a segurança jurídica e a liberdade de conformação, que o

¹⁶⁰ LEIRIRÃO, Patricia Meneses. *Op. Cit.*, pp. 98-99.

¹⁶¹ CAMPOS, Diogo Leite de. *Op. Cit.*, pp. 217-218.

¹⁶² Nesse sentido: NABAIS, José Casalta. *Op. Cit.*, 148-149; SANCHES, José Luis Saldanha; GAMA, João Tabora. Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral antiabuso. In: *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 90.

legislador e a Administração fiscal devem respeitar, além de promover a realização dos valores da igualdade material e da justiça¹⁶³.

Casalta Nabais, comparando a redação atual com a anterior, acreditou que houve um avanço, como se nota do trecho abaixo transcrito:

[...] a formulação da cláusula geral anti-abuso da Lei n.º 30-G/2000, justamente porque veio precisar os contornos das situações em que a administração tributária pode alhear-se da configuração jurídica dada aos factos tributários pelos contribuintes, tributando-os pelos factos tributários que estes justamente pretenderam evitar, está mais próxima do que deve ser uma cláusula desse género. Assim e não obstante a extensão do seu texto, essa formulação obvia, no essencial, às objeções adiantadas à sua ver~soa originária¹⁶⁴.

Saldanha Sanches, um grande defensor da cláusula geral, salientou que se trata de norma cujo eixo metodológico é a fraude à lei em matéria fiscal e, por tal razão, se poderia considerar como uma projeção fiscal da teoria do negócio indireto. Outrossim, para o autor, o conceito de abuso de direito surgiu no ordenamento tributário como uma forma de conciliar a segurança jurídica e a necessidade de se obter uma distribuição mais justa e equânime dos encargos fiscais¹⁶⁵.

Insta registrar ainda a crítica realizada pela doutrina, de que, com a nova redação do n.º 2 do artigo 38 da LGT, se verifica que a norma continua a não exigir que o principal e único objetivo, ao praticar determinado ato ou negócio, seja o de não pagar imposto, bastando para o legislador que os objetivos visados pelo contribuinte sejam principalmente dirigidos a tal propósito¹⁶⁶.

Há de ser mencionada a preocupação de Saldanha Sanches, acerca do posicionamento da Administração Tributária após instituída a referida cláusula:

[...] a Administração fiscal, depois de ter suportado durante décadas uma doutrina que a deixava impotente para combater a fraude à lei fiscal e a fraude fiscal parece estar hoje no extremo oposto. Se até a década de 90, todo o planeamento fiscal, abusivo ou não abusivo, era lícito, a partir de

¹⁶³ NUNES, Gonçalo de Avelãs. A Cláusula Geral Antiabuso de Direito em Sede Fiscal – Art. 38.º, n.º2, da Lei Geral Tributária – à luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal. In: *Fiscalidade, n.º 3*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 2000. p. 52.

¹⁶⁴ NABAIS, José Casalta. *Op. Cit.*, p. 227.

¹⁶⁵ SANCHES, Jose Luis Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 117.

¹⁶⁶ LEIRIRÃO, Patrícia Meneses. *Op. Cit.*, p. 102.

agora todo o planeamento (planeamento no sentido amplíssimo de qualquer comportamento que não maximize as receitas fiscais) é ilícito e o sujeito passivo deve escolher sempre para os seus negócios a via que proporcione mais receitas ao Estado. É uma doutrina tão inaceitável como a que defende (ou defendia) que há um direito do contribuinte ao planeamento abusivo, à habilitação fiscal. No entanto, não há dúvida que depois de um período que o ultra-garantismo da doutrina impedia a aplicação da lei e por isso punha em causa do direito do contribuinte a uma justa distribuição dos encargos tributários, temos agora uma situação em que o radicalismo administrativo conduz à formas de aplicação inteiramente incompatíveis com os princípios constitucionais sobre a justa distribuição dos encargos tributários e o imperativo da segurança jurídica. (...)

No entanto, a Administração fiscal pareceu entender esta norma, que poucas vezes tem tentado aplicar, como uma espécie de mensagem sub-liminar para, utilizando a despropósito e sem qualquer apoio legal outras normas, pôr em causa qualquer comportamento do sujeito passivo que suspeite impedir a maximização das receitas. Ou seja, a Administração parece concordar com aquela posição da doutrina tradicional (ainda não de todo desaparecida) que sustentava que o Fisco passaria a agir sem qualquer limite legal depois de publicada uma norma contendo a cláusula geral anti-abuso, a qual iria fazer desaparecer os velhos princípios limitadores. De facto, assim tem sucedido ainda, que sem recurso a esta norma¹⁶⁷.

Outra razão provável para a introdução desta norma, apontada por Alfredo José de Souza e José da Silva Paixão, é a consideração, pelo legislador, de que a tributação deverá corresponder à capacidade contributiva real do indivíduo, para além da forma externa pela qual ela seja revelada, afastando a hipótese de o contribuinte sofra tributação por outros valores que não correspondam à capacidade contributiva por ele demonstrada¹⁶⁸.

3.4 Elementos da cláusula geral antiabuso

Há de se salientar que, na perspectiva de Gustavo Lopes Courinha¹⁶⁹, a estrutura da cláusula geral antiabuso é composta por cinco elementos distintos: o meio, o resultado, intelectual, o normativo e, por fim, o sancionatório. Patrícia Leirião¹⁷⁰, ao mencionar tais

¹⁶⁷ SANCHES, José Luis Saldanha. As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral anti-abuso. In: SANCHES, José Luis Saldanha; CÂMARA, Francisco de Souza da; e GAMA, João Taborda da. (org.). *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. pp. 48-49.

¹⁶⁸ SOUSA, Alfredo José de; PAIXÃO, José da Silva. *Código de Procedimento e do Processo Tributário Comentado e Anotado*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 156.

¹⁶⁹ COURINHA, Gustavo Lopes. *Op. Cit.*, p. 164 e ss.

¹⁷⁰ LEIRIRÃO, Patrícia Meneses. *Op. Cit.*, p. 112.

elementos, afirma que eles acabam por se auxiliar mutuamente, em virtude de, muitas das vezes, a fixação de um deles encontrar-se dependente ou interdependente de outro qualquer.

3.4.1 O elemento meio

O elemento meio está relacionado com a via empregada pelo contribuinte com fins de obter a vantagem fiscal desejada. Ele determina a utilização de um ato ou negócio jurídico, com vistas à obtenção de um resultado tributário menos oneroso do que aquele normalmente obtido pelo contribuinte, através da utilização da via mais usual¹⁷¹.

Note-se que, para ser atingido pela norma antiabuso, deve se tratar de um ato ou negócio livremente praticado, resultado de uma opção clara do contribuinte, de modo a revelar, por si só, a opção pela via que conduz à vantagem fiscal ou ao resultado fiscalmente oneroso. Isso porque, não é possível a censura do ato, por parte da legislação, se o indivíduo que o praticou não pôde, no caso concreto, optar por outra via, ou se o caminho por ele escolhido seja o habitualmente utilizado.

Courinha apresenta a seguinte hipótese para elucidar a questão:

Assim, por exemplo, se um dado contribuinte é forçado a uma determinada atuação, porque exigências de certa natureza o determinaram – por exemplo, cumprir com exigências de leis *anti-trust*, que podem exigir cisões de sociedades, ainda que daí decorra uma clara vantagem fiscal, não se pode falar de ato livre ou optativo. Mais do que uma justificação económico-jurídica para o(s) acto(s) praticado(s), ocorre uma efetiva inexistência de opção, que é pressuposto *sine qua non* da atuação elisiva, tal qual prevê a CGAA. Nesse universo de casos, o elemento meio não se verifica¹⁷².

Outrossim, caberá à Administração produzir as provas do carácter pré-planificado e unitário dos atos praticados pelo contribuinte, bem como da finalidade unicamente tributária de tal organização negocial, seja mediante acordo prévio nesse sentido, seja pela previsibilidade, demonstrando-se que tais negócios não seriam praticados, na hipótese de inexistir a vantagem fiscal obtida¹⁷³.

¹⁷¹ COURINHA, Gustavo Lopes. *Op. Cit.*, p. 166.

¹⁷² *Ibid.*, pp. 170-171.

¹⁷³ *Ibid.*, p. 167-168.

3.4.2 O elemento resultado

Na redação original da norma geral antiabuso do Código de Processo Tributário Português, o legislador entendia pela existência do resultado apenas quando fosse verificada a redução ou eliminação dos impostos, modo este considerado mais seguro por Gustavo Courinha¹⁷⁴.

Após a alteração legislativa ocorrida em 2000, o legislador trouxe um conceito mais amplo de vantagem fiscal, passando a existir “um conjunto residual de situações que merecem ser qualificadas como de vantagem fiscal, pese embora não configurarem os casos mais comuns – redução, eliminação ou diferimento temporal dos impostos”¹⁷⁵.

O resultado esperado pelo indivíduo, ao contornar a lei de incidência tributária através da prática de determinado ato ou negócio será a vantagem fiscal menos onerosa, a qual se entende como “qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados ato, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos atos normais e de efeito econômico equivalente, sujeitos a tributação”¹⁷⁶.

Desta sorte, o ato ou negócio será censurável, possibilitando a aplicação da cláusula geral antiabuso, no caso em que a vantagem fiscal tenha condicionado plenamente a atuação do contribuinte nas formas escolhidas, isto é, ele tenha atuado motivado pelo resultado tributário e caberá à Administração Fiscal demonstrar tal resultado obtido, mediante o uso de determinado ato ou negócio exclusivamente com esse propósito¹⁷⁷.

3.4.3 O elemento intelectual

O entendimento da motivação do contribuinte para a sua organização negocial se demonstra muito relevante para que seja determinada a aplicação da cláusula portuguesa antiabuso, já que é este elemento intelectual que estabelecerá as diferenças entre as situações

¹⁷⁴ Ibid., p. 171.

¹⁷⁵ Ibid., p. 171-172.

¹⁷⁶ Ibid., p. 172.

¹⁷⁷ LEIRIRÃO, Patrícia Meneses. *Op. Cit.*, p. 108.

em que a vantagem fiscal surge por acaso, das quais elas foram realmente pretendidas pelo contribuinte¹⁷⁸.

Esse elemento tem gerado bastante polémica na doutrina, não apenas em Portugal, mas em diversos países da Europa. Para Diogo Leite de Campos¹⁷⁹, por exemplo, não haveria espaço no sistema tributário lusitano para indagações acerca das motivações que levaram o indivíduo a praticar ou não determinado ato.

Entretanto, a doutrina tem entendido, majoritariamente, que a Administração deverá verificar a motivação do contribuinte, que se revela quanto às formas dos negócios por ele praticados (elemento meio), bem como no que concerne aos efeitos de tais práticas (elemento resultado), ainda que não existam critérios ou padrões de referências para se apurar tal elemento¹⁸⁰.

Alguns autores aduzem que a motivação pode ser analisada sob duas perspectivas, uma objetiva e outra subjetiva. A subjetiva, que pretende comprovar a motivação psicológica do contribuinte, sem qualquer recurso a critérios objetivos, presuntivos ou indiciários, mostra-se como prova diabólica para a Administração Fiscal. Registre-se que, por muitos anos, tal sistema preponderou no ordenamento jurídico espanhol.

Em Portugal, de acordo com o artigo 63 do CPPT, que estipula o procedimento de aplicação da cláusula, restou consagrada a concepção objetiva, como aduz Gustavo Lopes Courinha:

Como resulta do n.º 10 deste mesmo artigo 63.º CPPT, a decisão de aplicação concreta da CGAA é susceptível de recurso contencioso autónomo. Equivale isto a dizer, como primeiro ponto, que a prova recolhida pela Administração Fiscal, objecto da instrução do procedimento especial anti-abuso, terá de ser suficiente para valer também em sede processual, perante a jurisdição tributária.

Parece com isto poder concluir-se, desde logo, que na falta de exigência especial de prova, decorre do CPPT que a instrução do procedimento a realizar pela Administração Fiscal, será composta por todos os meios de prova admitidos em Direito, que possam vir a ser bastantes para permitir à autoridade judicial concluir, se a tal for chamada e segundo a sua prudente convicção, sobre a existência ou não de uma motivação fiscal preponderante. O mesmo vale, *mutatis mutandis*, pra o contribuinte. (...)

O facto de a CGAA se bastar com o recurso (pela Administração Fiscal) àqueles elementos objetivos como modo de comproar o elemento motivacional, não impede que o contribuinte venha demonstrar, em idênticos

¹⁷⁸ *Loc. Cit.*

¹⁷⁹ CAMPOS, Diogo Leite de. *Op. Cit.*, p. 217.

¹⁸⁰ LEIRIRÃO, Patrícia Meneses. *Op. Cit.*, p. 109.

termos, precisamente o contrário, i.e. a existência de uma motivação fiscal preponderante. E este constante balanço entre a motivação não fiscal/motivação fiscal será a chave do *elemento intelectual*, o qual se revelará, com frequência, determinante no resultado da lide¹⁸¹.

Registre-se, finalmente, que é garantido o contraditório ao contribuinte, que poderá comprovar a existência de uma ou mais motivações de ordem não-tributária para a prática de determinado ato ou negócio jurídico, a fim de elidir a afirmação de que os verdadeiros motivos que orientaram sua conduta não se relacionam à incidência dos impostos¹⁸².

3.4.4 O elemento normativo

Para Gustavo Lopes Courinha, este é um dos mais relevantes e significativos elementos que compõem a cláusula geral anti-abuso, mas também é um dos que menos claramente decorrem da literalidade de seu texto¹⁸³.

Autores como Gonçalo Avelãs Nunes entendem pela existência de uma omissão na cláusula geral antiabuso, não sendo adequada ao fim a que se destina, sendo, por tal razão, inconstitucional, mesmo diante do fato de o artigo 63 do CPPT, com a sua função instrumental, tenha consagrado o referido elemento, quando traz a expressão “*manifesto abuso de formas jurídicas*”¹⁸⁴.

Courinha¹⁸⁵, a seu turno, entende que cabe à teoria da fraude à lei a justificação da exigência deste elemento:

Tal sucede porque tem lugar a reprovação de um certo resultado obtido ou pretendido, quando confronta com a intenção ou espírito da lei, do Código do Imposto em causa ou do próprio Ordenamento Tributário. O acto fraudulento configura-se em função da reprovação pelo Direito da sua natureza verdadeira e substancial – os efeitos obtidos. Efeitos esses que não são desejados, previstos ou promovidos pelo Direito, mas antes rejeitados¹⁸⁶.

¹⁸¹ COURINHA, Gustavo Lopes. *Op. Cit.*, pp. 182-183.

¹⁸² LEIRIRÃO, Patrícia Meneses. *Op. Cit.*, p. 110.

¹⁸³ COURINHA, Gustavo Lopes. *Op. Cit.*, p. 186.

¹⁸⁴ NUNES, Gonçalo de Avelãs. *Op. Cit.*, p. 58.

¹⁸⁵ COURINHA, Gustavo Lopes. *Op. Cit.*, p. 187.

Nesse sentido, a desconformidade do resultado obtido pelo contribuinte com o propósito da lei, com os princípios do código ou do sistema fiscal, isto é, o elemento normativo, tratar-se-ia de característica da elisão fiscal, sendo requisito insuperável da cláusula geral antiabuso e decorrendo diretamente da teoria da fraude à lei, de sorte que o resultado fiscal obtido deve ser, ao menos, antijurídico¹⁸⁷.

Patrícia Meneses LeirirãO ressalta a importância deste elemento, que permite ao contribuinte o benefício de certeza na tributação, não se aplicando aos atos ou negócios que não ofendam o ordenamento jurídico, ainda que praticados com a motivação fiscal, isto é, apenas se aplicará a cláusula geral antibuso quando a vantagem obtida pelo contribuinte efetivamente mereça um juízo de reprovação¹⁸⁸.

3.4.5 O elemento sancionatório

De acordo com Courinha, o elemento sancionatório corresponde à estatuição da cláusula geral antiabuso, dependendo da verificação cumulativa dos requisitos apontados acima, que completam a previsão da norma¹⁸⁹.

Com a aplicação da norma antiabuso, o legislador português, de forma expressa, considera ineficaz o ato ou negócio praticado pelo contribuinte em termos fiscais, sendo absolutamente inoponível à Administração Fiscal, que o de modo a permitir que ele produza seus reais efeitos tributários, como se não existisse a tal motivação para obtenção da vantagem fiscal, com clara ofensa dos princípios do sistema fiscal ou da lei¹⁹⁰.

É importante a menção de que as consequências da eventual aplicação da cláusula antiabuso deverão recair somente sobre aquele contribuinte que, comprovadamente, tenha agido com motivação no sentido da obtenção daquela vantagem, mas não sobre outros, ainda

¹⁸⁶ Ibid., pp. 186-187.

¹⁸⁷ Ibid., p. 188.

¹⁸⁸ LEIRIRÃO, Patrícia Meneses. *Op. Cit.*, p. 112.

¹⁸⁹ COURINHA, Gustavo Lopes. *Op. Cit.*, p. 187.

¹⁹⁰ LEIRIRÃO, Patrícia Meneses. *Op. Cit.*, p. 112.

que eventuais terceiros possam ter qualquer benefício com o ato ou negócio objeto de aplicação da norma, é possível que eles não tivessem visado especificamente tal finalidade¹⁹¹.

3.5 Requisitos de aplicação da cláusula geral antiabuso

A doutrina estrangeira e a jurisprudência reconhecem a existência de dois requisitos essenciais necessários para que se possa considerar que determinada situação configura abuso de direito em sede fiscal: o primeiro é o de que o ato ou negócio praticado pelo contribuinte tenha o único intuito de reduzir ou eliminar a carga fiscal; e o segundo é o de que a realização da operação real não seja a adequada à realização do resultado econômico pretendido, sejam eles artificiais ou anômalos¹⁹².

Gonçalo Avelãs Nunes¹⁹³ adiciona, ainda, um terceiro requisito para que seja aplicada a norma antiabuso, o de que a solução construída pelo contribuinte para obter a vantagem fiscal configure, necessariamente, uma utilização abusiva de preceitos legais.

No ano de 1999, foi publicado o Código de Procedimento e Processo Tributário (Decreto-Lei nº 433/99) que prevê, em seu artigo 63º, o procedimento de aplicação da cláusula antiabuso prevista na LGT:

ARTIGO 63.º - Aplicação das normas antiabuso

1 - A liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio.

2 - Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.

3 - O procedimento referido no n.º 1 pode ser aberto no prazo de três anos a contar do início do ano civil seguinte ao da realização do negócio jurídico objecto das disposições anti-abuso.

4 - A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei.

5 - O direito de audição será exercido no prazo de 30 dias após a notificação, por carta registada, do contribuinte, para esse efeito.

¹⁹¹ Ibid., pp. 112-113.

¹⁹² RAMOS, Vasco Moura. *Op. Cit.*, p. 707.

¹⁹³ NUNES, Gonçalo de Avelãs. *Op. Cit.*, p. 60.

6 - No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar as provas que entender pertinentes.

7 - A aplicação das disposições antiabuso será prévia e obrigatoriamente autorizada, após a observância do disposto nos números anteriores, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.

8 - As disposições não são aplicáveis se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de 90 dias.

9 - Salvo quando de outro modo resulte da lei, a fundamentação da decisão referida no n.º 7 conterà:

- a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica;
- b) A indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do acto tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou acto de substância económica equivalente;
- c) A descrição dos negócios ou actos de substância económica equivalente aos efectivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam.

10 - A autorização referida no n.º 7 do presente artigo é passível de recurso contencioso autónomo. APLICAÇÕES

- Nova redacção dada aos n.ºs 3 e 8 pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 (Ver redacção anterior)¹⁹⁴.

Esse artigo estabeleceu um procedimento prévio e próprio a ser seguido pela Administração Fiscal para efeitos de aplicação da cláusula geral antiabuso. No entanto, Patrícia Meneses Leirirão afirma que, não se tem conhecimento, em Portugal, de casos concretos de aplicação de tais procedimentos em sede de abuso de direito¹⁹⁵.

Não obstante estar-se diante de uma norma instrumental, o artigo 63 foi além, regulando alguns aspectos que deveriam estar previstos na norma que regula a cláusula e não na norma que regula seu procedimento de aplicação. Isso porque a norma instrumental prevista no CPPT acabou por exigir ainda mais do que a cláusula antiabuso, em razão da expressão “manifesto abuso das formas jurídicas”.

Casalta Nabais afirma que o procedimento previsto neste dispositivo assegura importantes garantias aos contribuintes, explicando seu funcionamento, de forma resumida, no seguinte trecho:

¹⁹⁴ PORTUGAL. *Código de Procedimento e de Processo Tributário*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/56446B45-8EAF-43E0-9648-5D36C3B5645A/0/CPPT_2013.pdf. Acesso em: 10 jan. 2013.

¹⁹⁵ LEIRIRÃO, Patrícia Meneses. *Op. Cit.*, p. 117.

Pois, embora um tal procedimento possa ser aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação da cláusula anti-abuso, exige-se que: 1) o contribuinte seja ouvido no prazo de 30 dias após a sua notificação, por carta registrada; 2) a aplicação da cláusula anti-abuso seja prévia e obrigatoriamente autorizada pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário a quem tiver delegado essa competência, sendo uma tal autorização, de resto, passível de recurso contencioso autónomo; 3) a decisão de aplicação da cláusula anti-abuso seja especialmente fundamentada, devendo a mesma conter, nos termos do n.º 9 do referido art. 63.º: a) a descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica, b) a indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou a prática do acto tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação do negócio ou acto de substância económica equivalente, c) a descrição dos actos ou negócios de substância económica equivalente aos efectivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam¹⁹⁶.

A discussão da doutrina portuguesa está centrada na questão da compatibilização da aludida norma do CPPT e da cláusula antiabuso da LGT, em especial com a nova redação da cláusula geral antiabuso trazida pela Lei n.º 30-G, de 29 de dezembro de 2000.

Patrícia Meneses Leirião¹⁹⁷ e Gonçalo Avelãs Nunes¹⁹⁸ aduzem que, através da norma instrumental, o legislador teve a pretensão de colmatar as possíveis insuficiências da norma prevista na LGT, mas tal tentativa não foi bem sucedida, haja vista que tais problemas interpretativos relacionados à cláusula geral antiabuso eram de ordem substantiva e não processual.

Lima Guerreiro explica que o artigo 63º estabeleceu um subprocedimento para a aplicação das normas legais que venham a consagrar a ineficácia, perante a administração fiscal, “de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que, de outro modo, seriam devidos”¹⁹⁹.

A doutrina majoritária entende que o art. 63 do CPPT consagra a tese do abuso de direito em matéria tributária, de sorte que, fora do âmbito da lei, o particular é livre de adotar as práticas negociais que mais se adequem aos seus interesses, com respaldo nos princípios da

¹⁹⁶ NABAIS, José Casalta. *Op. Cit.*, pp. 227-228.

¹⁹⁷ LEIRIRÃO, Patrícia Meneses. *Op. Cit.*, p. 120.

¹⁹⁸ NUNES, Gonçalo de Avelãs. *Op. Cit.*, pp. 57-59.

¹⁹⁹ GUERREIRO, Antonio Lima. *Lei Geral Tributária Anotada*. Lisboa: Rei dos Livros, 2000. p. 288.

legalidade e da tipicidade fechada. O abuso de direito resta configurado quando o contribuinte utilizar formas jurídicas inadequadas para determinado ato ou negócio²⁰⁰.

O artigo 63 do CPPT, funcionaria, portanto, como uma norma interpretativa do nº 2 do artigo 38 da LGT, descrevendo, de forma mais detalhada e específica, os atos ou negócios jurídicos passíveis de serem declarados ineficazes pela Administração Fiscal, e explicitando que tais atos deveriam ser praticados com manifesto abuso das formas jurídicas, da qual resultou diretamente a eliminação ou redução ou diferimento temporal de tributos, que de outro modo seriam devidos²⁰¹.

4 ITÁLIA

4.1 O regime jurídico da elisão no direito italiano

De acordo com César A. Guimarães Pereira, o ordenamento jurídico tributário da Itália distingue claramente três regimes jurídicos que se referem ao planejamento tributário: o primeiro é a situação de inadimplemento culposo de deveres tributários já existentes, denominada *evasione*; a segunda situação é a manipulação dos pressupostos de aplicação da norma tributária, que é chamada de *elusione*; e o terceiro regime, que seria o caso de realização dos pressupostos tributários, de modo a tornar licitamente menos oneroso o encargo fiscal, a qual se dá o nome de *risparmio d'imposta*²⁰².

Silvia Cippolina entende que a *evasione* se distingue da *elusione* em razão de a primeira figura ser direta e posterior à ocorrência do fato imponible, já que ela não tem influência da configuração do fato imponible, mas sobre o adimplemento do dever tributário. Já a *elusione* consiste em contornar a norma tributária, escolhendo formas negociais lícitas com a única ou principal finalidade de suprimir ou reduzir o ônus fiscal²⁰³.

²⁰⁰ PEREIRA, Sofia Gouveia. A fronteira entre a poupança fiscal lícita e ilícita. In: *Direito e Justiça*. Volume XIV. Tomo 2. Lisboa. p. 248.

²⁰¹ FERNANDES, Luís Carvalho. Alcance do regime do artigo 32º do Código de Processo Tributário e a Simulação Fiscal. In: *Direito e Justiça*. Volume XIII. Tomo 2. Lisboa. 154.

²⁰² PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, p. 103.

²⁰³ CIPPOLINA, Silvia. *La Legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1992. pp. 133-134.

Franco Gallo ensina que o indivíduo, ainda que não viole nenhuma norma com sua conduta negocial, poderia elidir de forma ilícita o princípio da capacidade contributiva, através do instrumento utilizado na prática de seus atos. No entender do autor, a elusione acarretaria na alteração da justa e necessária equiparação entre a capacidade contributiva do agente e sua real força econômica²⁰⁴.

Insta mencionar que o sistema tributário do país não conta uma norma geral antielisiva, de modo que resta ao juiz, no caso concreto, interpretar e aplicar o direito positivo para descaracterizar a elisão, que só poderá ser reprimida quando o ato do contribuinte viole algum dispositivo legal, o que aproxima tal figura da evasão fiscal propriamente dita²⁰⁵.

A maioria da doutrina italiana vem criticando tal ausência, entendendo pela necessidade de uma norma geral aplicável ao direito tributário e apta a impor o tributo nos casos em que se verifique a falta de correspondência entre o comportamento do indivíduo e a capacidade contributiva por ele manifestada na prática do ato. A edição de tal norma se mostra imperiosa, ainda, como uma forma de combater a tendência sonegadora e evasiva que tem se verificado no país desde a década de 80²⁰⁶.

Ademais, os autores afirmam ser necessário que o ordenamento tributário seja dotado de meios para evitar a *elusione*, reconhecendo, ainda, a licitude e a eficácia das condutas destinadas ao *risparmio d'imposta*. A grande controvérsia que se coloca é a diferenciação entre tais condutas, o que também ajudará na identificação dos precisos contornos da *evasione*²⁰⁷.

Os regimes jurídicos da *evasione* e da *risparmio d'imposta* são identificados de forma mais clara: enquanto a primeira figura se trata de um ato ilícito, punível através da imposição de sanções tributárias, a segunda resulta na não incidência da lei fiscal, diante da inocorrência do fato imponible.

A *elusione*, a seu turno, seria uma categoria intermediária entre as já mencionadas, a qual pode se aproximar de uma ou de outra, ou, ainda, configurar um terceiro instituto, dependendo da configuração conferida pelo direito positivo de cada país²⁰⁸.

²⁰⁴ GALLO, Franco. *Elusione senza rischio: il fisco indifeso di fronte a um fenômeno tutto italiano*. In: RPT. N. 2. 1991. p. 261 apud HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, pp. 188-189.

²⁰⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 188.

²⁰⁶ *Loc. Cit.*

²⁰⁷ CIPPOLINA, Silvia. *Elusione fiscale*. In: *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, 1988. v. I, p. 25.

²⁰⁸ *Loc. Cit.*

Francisco Tesouro²⁰⁹ aduz que na *evasione*, o fato jurídico tributário se mostra oculto, mascarado, como na hipótese em que o contribuinte produza documentos falsos ou não declara rendimentos. Já na *elusione*, que teria o mesmo objetivo da primeira (o de não pagar tributos), a operação é realizada por meio da utilização de instrumentos lícitos e não ocultos, sendo dotada das seguintes características:

a) a adoção de um instrumento jurídico ‘anormal’ ou diverso daquele que normalmente se usa para se obter um determinado resultado; b) com esse instrumento, o contribuinte atinge o mesmo resultado que seria obtido com o instrumento jurídico ‘normal’, considerado pela lei tributária; c) a escolha do contribuinte por esse instrumento ocorre porque as vantagens fiscais obtidas fazem-no preferir o comportamento elusivo, não obstante eventual desvantagem jurídica causada pelo comportamento; d) finalmente, o instrumento jurídico ‘anormal’ é utilizado com o fim – único ou prevalente – de eludir o tributo²¹⁰.

A Constituição da Itália estabelece os princípios da reserva de lei (artigo 23²¹¹), também denominado como princípio da estrita legalidade por alguns autores, bem como o princípio da capacidade contributiva (artigo 53²¹²), que norteiam a interpretação do ordenamento jurídico tributário daquele país.

Para Francesco Moschetti, o artigo 53 está relacionado com o artigo 2º da Carta Magna italiana²¹³, de sorte que a fundamentação da tributação como sendo o dever de solidariedade, eis que “o dever de todos de concorrer às despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva é portanto expressão de tal dever de solidariedade no campo econômico, político e social”²¹⁴.

²⁰⁹ TESAURO, Francesco. *Instituzioni di diritto tributario*. Vol. 1. Parte geral. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese – UTET, 1997. pp. 42-44. *apud* BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso do Direito*. Curitiba: Juruá, 2006. p. 218.

²¹⁰ *Loc. Cit.*

²¹¹ Art. 23. *Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.*

²¹² Art. 53. *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*

²¹³ Art. 2. *La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità e richiede l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.*

²¹⁴ MOSCHETTI, Francesco. La capacità contributiva – profili generali. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Trattato di Diritto Tributario*. V. I. t. I. Padova: Cedam, 1994. p. 227. (tradução livre)

Deste modo, a capacidade contributiva não seria um desdobramento da igualdade, sendo os dois princípios autônomos e independentes. No ordenamento italiano, a capacidade contributiva vincula todos a concorrer com os gastos públicos, de modo a condicionar a lei a atingir todas as manifestações econômicas e a não instituir privilégios na seara tributária²¹⁵.

No entendimento de Moschetti, a capacidade contributiva se qualifica pela aptidão a realizar o interesse público, não se traduzindo em mera manifestação econômica, mas “somente aquela força econômica que deva julgar-se idônea para concorrer às despesas públicas, á luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas na nossa constituição”²¹⁶.

Nesse sentido, para o autor, a *elusione* traduziria ofensas aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, se originando de deficiências encontradas no ordenamento tributário, as quais permitem que manifestações de capacidade contributiva efetivas, ainda que análogas a outras que são tributadas, passem ao largo da tributação²¹⁷. Esse entendimento é acompanhado pela maioria da doutrina italiana²¹⁸.

Registre-se, ainda, que a *elusione* também não se confunde com a simulação, já que neste último caso, a declaração das partes não corresponderia à vontade efetiva, enquanto na primeira, as partes efetivamente desejam realizar aquele negócio²¹⁹. Ademais, no direito italiano, a simulação é causa de nulidade do negócio jurídico, independentemente de sentença judicial (que só declara a existência do vício). Portanto, o negócio simulado não produz efeitos tributários em razão de ser nulo, não por caracterizar a *elusione*²²⁰.

Piero Viallani aduz, outrossim, que o instrumento normalmente utilizado para se deixar de realizar o pressuposto de fato do tributo, porém obtendo seus resultados econômicos típicos, é o negócio jurídico indireto, que consiste em negócios onde existiria “divergência

²¹⁵ PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, p. 104.

²¹⁶ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1973. p. 238.

²¹⁷ *Loc. Cit.*

²¹⁸ A título de exemplo: MITA, Eurico de. *La legallità tributaria – contributo ala semplificazione legislativa*. Milano: Giuffrè, 1993. p. 28.

²¹⁹ VILLANI, Piero. Elisão e Evasão Fiscal. Trad. Brandão Macahado. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. v. 13. Resenha Tributária: São Paulo, 1988. p. 589.

²²⁰ PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, 105.

entre o escopo prático perseguido pelas partes e a função típica própria da categoria a que pertence o negócio jurídico adotado”²²¹.

4.2 O combate às condutas elisivas

Inexistindo uma norma geral destinada ao combate da *elusione* no direito tributário italiano, como já asseverado, seu tratamento legislativo se dava de forma pontual. Os casos mais comuns eram legalmente previstos como ineficazes, por meio de presunções estabelecidas em relação a aspectos do fato imponible ou da base de cálculo²²².

A ausência de uma cláusula geral de combate à *elusione* no ordenamento jurídico da Itália levou a doutrina e a jurisprudência a buscar a identificação de outros mecanismos existentes no direito a fim de evitar sua ocorrência. Insta salientar que a pressão por uma norma antielusiva era muito intensa naquele país.

Diante disso, em 1962 foi nomeada pelo governo italiano uma Comissão Especial, que tinha por finalidade o estudo sobre uma reforma fiscal e tributária para o país, que concluiu seus trabalhos em 1963, sem ter incluído a proposta de uma norma geral contra a *elusione*, afirmando ser “praticamente impossível reprimir a elisão fiscal por meio de uma norma geral, cuja interpretação seria difícil e, não poucas vezes, injusta”²²³.

Em seu parecer final, a Comissão entendeu que a melhor alternativa no combate à elisão seria a adoção de normas *ad hoc*, nas quais seriam identificadas e tributadas eventuais formulações artificiais de um ato negocial destinado a reduzir ou eliminar um imposto. Tais normas seriam formuladas *a posteriori* do fato gerador, em razão de depender da identificação das manobras elisivas para que fossem editadas as leis específicas que as tornassem ilegais²²⁴.

Parcela da doutrina se refere à fraude à lei para tratar de tais casos. Tal figura está prevista no artigo 1344 do Código Civil italiano²²⁵, que dispõe ser “ilícita a causa quando o

²²¹ VILLANI, Piero. *Op. Cit.*, p. 603.

²²² MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva. Op. Cit.*, p. 304.

²²³ GANGEMI, Bruno. Tax avoidance: the Italian experience. In: *Bulletin for international fiscal documentation*. Publication of the International Bureau of Fiscal Documentation ; official organ of the International Fiscal Association (IFA). – Amsterdam. Vol. 47.1993.9. p. 522. (tradução livre)

²²⁴ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 191.

²²⁵ Art. 1344. *Contratto in frode alla legge*

contrato constituir meio para elidir a aplicação de uma norma imperativa”. Nesse sentido é o estudo de Franco Gallo²²⁶, que vislumbra o artigo 53 da Constituição italiana como lei imperativa material objeto de fraude pela *elusione*.

Todavia, a maior parte dos autores do país discorda de tais afirmações, eis que o princípio da reserva de lei não permitiria o emprego do artigo 1344 do Código Civil contra a *elusione* inexistindo uma cláusula geral *antielusione*, pois o ordenamento jurídico do país também traz vedação à analogia, impedindo que se estenda o sentido da norma de tributação para hipóteses não previstas em seu texto.

Ademais, os doutrinadores que se posicionam contra a aplicação de tal dispositivo à seara tributária, ressaltam a dificuldade de sua utilização, em razão da discussão sobre sua aplicabilidade a normas não imperativas, bem como diante da ineficácia da sanção (nulidade do negócio) no que concerne à recuperação do tributo²²⁷.

Essa tese também não foi aceita pelos tribunais italianos, os quais entenderam pela inexistência de manobra fraudulenta na elisão, em razão de os atos ou contratos integrantes do procedimento estarem totalmente em conformidade com a lei, de modo a não existir base legal para a decretação de sua nulidade²²⁸.

Há de ser mencionado o posicionamento de Francesco Moschetti²²⁹, que discorda de Franco Gallo quanto à possibilidade de a *elusione* configurar uma fraude ao artigo 53 da Constituição italiana, aduzindo, ainda, que o artigo 23 da Constituição italiana, que trata da reserva de lei, não poderá ser ignorado na definição do regime jurídico aplicável à *elusione*.

A conclusão do referido autor é no sentido de que o vício existente é o de ausência de norma e, diante do disposto no artigo 53 da Constituição Italiana, existiria o dever de integrar o ordenamento através de uma cláusula geral *antielusione*, sendo inconstitucional a inexistência de tal norma. Ademais, duas configurações seriam possíveis para tal norma: a primeira se destina a tornar ineficaz a *elusione* (nos moldes do artigo 10 da Lei nº 408/90), ao

Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa.

²²⁶ GALLO, Franco. Elisão, economia de imposto e fraude à lei. In: *Revista de Direito Tributário*. nº 52, abril/junho 1990. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

²²⁷ Nesse sentido: GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonzo. Clausula General Antielusión – Experiencia Española y Europea – Últimas Tendencias Jurisprudenciales. In: *Revista de Direito Tributário*. n. 86, São Paulo: Malheiros, 2003. p. 121; FANTOZZI, Augusto. L'Esperienza Italiana. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p.253.

²²⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 194.

²²⁹ MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva – profili generali*. *Op. Cit.*, pp. 236-239.

passo que a segunda imputa a tal figura a mesma consequência tributária prevista para o pressuposto da norma elidida (como se dá no § 42 da LGT da Alemanha)²³⁰.

Franco Gallo faz uma crítica àqueles que acreditam que as normas específicas de prevenção seriam os únicos meios legítimos de controle da *elusione*, ensinando que tal entendimento resulta do excesso de formalismo jurídico, fundado num exacerbado conceito de certeza do direito e também numa suposta intangibilidade dos esquemas típicos formais e rígidos e da sobreposição de tais formulações sobre a realidade econômica, prejudicando, assim, os interesses tributários²³¹.

No entendimento do autor, “(...) *el legislador tributario deberia reaccionar con tales excesos lógico-formales siguiendo una vía que hace ya tempo que permanece abierta por las otras ramas del derecho (sobre todo el Derecho comercial y el administrativo)*”²³².

Todavia, ele não concorda totalmente que a melhor solução para o sistema tributário da Itália seja a edição de uma norma geral antielisiva. O ideal, em seu entender, seria que o ordenamento jurídico faça uma mescla adequada entre os dois mecanismos, mantendo, em algumas hipótese, as normas específicas preventivas da *elusione*, e, ao mesmo tempo, tentando individualizar, em termos gerais, *la elusión ilegítima* na realização dos atos do contribuinte²³³.

Ademais, Victor Uckmar é favorável à adoção de medidas específicas preventivas, tais como hipóteses de incidência complementares, presunções e ficções, como forma de reação do ordenamento jurídico à elisão fiscal, não concordando com a adoção de normas gerais antielisão, sob o argumento de que a aplicação de uma cláusula geral exigira um Poder Legislativo atento e organizado, além de um quadro de funcionários do Fisco extremamente competentes e imparciais, o que não seria o caso da Itália²³⁴.

Em entendimento diverso ao do parecer conclusivo da comissão revisora do sistema tributário, no ano de 1990, o Parlamento Italiano votou pela edição a Lei nº 408, cujo artigo 10 prevê a ineficácia, para efeitos tributários, de vantagens tributárias obtidas em operações de fusão, concentração, transformação, incorporação e redução de capital, desde que

²³⁰ Ibid., p. 304.

²³¹ GALLO, Franco. Prólogo a la segunda edición. In: ROSEMBUJ, Tulio. *Op. Cit.*, p. 15.

²³² *Loc. Cit.*

²³³ *Loc. Cit.*

²³⁴ UCKMAR, Victor. Tax Avoidance/Tax Evasion – General apud GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonzo. *Op. Cit.*, p. 156.

realizadas sem válidas razões econômicas e para o fim exclusivo de obter fraudulentamente uma economia de tributo.

Não obstante ser uma disposição legal específica para casos de reorganização societária, foi a primeira manifestação legislativa contendo o princípio do *business purpose*, na qual se exige a identificação do objeto econômico do negócio praticado, independentemente da forma adotada em sua implementação²³⁵.

Pasquale Pistone²³⁶, seguindo o entendimento da doutrina predominante na Itália, entendia que a referida norma se tratava de uma cláusula setorial, em oposição às cláusulas *ad hoc*, que predominavam no ordenamento tributário daquele país, e à cláusula geral antielisiva. Para Silvia Cippolina²³⁷, os indícios objetivos da existência da finalidade exclusivamente tributária, para os fins de tal regra, se traduzem na anormalidade do procedimento escolhido e na equivalência econômica entre este e aquele descrito na lei tributária elidida.

Tal artigo foi objeto de reforma pela Lei nº 724/1994 e pela Lei nº 662/1996, os quais alteraram a lista de operações abrangidas na norma. Francesco Tesauro aduziu, à época, que três requisitos deveriam ocorrer simultaneamente para a aplicação desta norma: a) ausência de razões econômicas válidas; b) propósito exclusivo de obter a *risparmio d'imposta*; c) fraudulência da operação²³⁸.

Tais alterações foram objeto de diversas críticas pela doutrina, em razão da indefinição da terminologia utilizada em seu texto, o que geraria uma margem considerável de discricionariedade para a Administração Fiscal, bem como em relação às dúvidas quanto à sua aplicação a determinados negócios complexos utilizados pelo contribuinte, o qual contivesse alguns dos negócios descritos na norma e outros por ela não previstos de forma expressa²³⁹.

Em 08 de outubro de 1997, foi editado o Decreto Legislativo Delegado nº 358, que modificou o art. 37 *bis* do DPR nº 600, alterando profundamente a regra contida no artigo 10 da Lei nº 408/1990:

²³⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, pp. 191-192.

²³⁶ CIPPOLINA, Silvia. *La Legge civile e la legge fiscale. Op. Cit.*, p. 236.

²³⁷ *Ibid.* p. 235.

²³⁸ TESAURO, Francesco. *Instituzioni di diritto tributario*. Vol. 1. Parte geral. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese – UTET, 1997. pp 48-49 apud MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. Dialética: São Paulo, 2002. p. 46.

²³⁹ GALLO, Franco; e NELLIS, Giuseppe. L'elusione fiscale Internazionale nei processi di integrazione trastati: l'esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 177.

Artigo 37-bis (disposições antielusivas).

1. São inoponíveis à administração financeira os atos, fatos e negócios, também ligados uns aos outros, sem razões económicas válidas, direccionados para contornar as obrigações fiscais ou proibições previstas em lei e obter reduções ou reembolsos, de outra forma inadequados

2. A administração financeira desconhece as vantagens fiscais obtidas pelos atos, fatos e negócios referidos no parágrafo 1, aplicando o imposto determinado em conformidade com as disposições contornadas, e não os impostos devidos em decorrência da conduta inoponível à administração.

3. As disposições dos n^{os} 1 e 2 aplicam-se, desde que no âmbito do comportamento referido no n^o 2, para ser utilizado em uma ou mais das seguintes operações:

a) As transformações, fusões, liquidações voluntárias e distribuições aos proprietários de montantes deduzidos a partir de itens do património líquido diversos daqueles formados com os lucros;

b) As contribuições de capital, bem como as transações relativas à transferência ou gozo de empresas;

c) a cessão de crédito;

d) alienações de superávit fiscal;

e) as operações referidas no Decreto-Lei de 30 de Dezembro de 1992. 544, que estabelece regras para o cumprimento das diretivas comunitárias relativas à tributação das fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de acções;

f) as operações realizadas por qualquer pessoa, incluindo avaliações, relativas às mercadorias e os relatórios referidos no artigo 81, parágrafo 1, alínea c), c-bis) e c-ter) do texto único do imposto sobre a renda, aprovado pelo Decreto do Presidente da República, de 22 de dezembro de 1986, n. 917

4. O auto de infração é emitido, sob pena de nulidade, devendo ser também notificado o contribuinte por carta registada, para prestar esclarecimentos, no por escrito, no prazo de 60 dias a partir da data de recepção do pedido, indicando porque não deveriam ser aplicáveis os parágrafos 1 e 2.

5. Sem prejuízo do disposto no artigo 42, o auto de infração deve ser especificamente motivado, sob pena de nulidade, em relação à justificação apresentada pelo contribuinte e os impostos ou taxas adicionais deve ser calculados tendo em conta as disposições do parágrafo 2.

6. Impostos ou taxas adicionais avaliadas de acordo com as disposições do parágrafo 2 devem ser inscrita no registo, de acordo com os critérios estabelecidos no artigo 68 do Decreto Legislativo 31 de dezembro de 1992 n. 546, relativo ao pagamento de impostos e multas pendentes em juízo, acrescido de juros, após o julgamento da Comissão Fiscal Provincial.

7. Os temas são aplicados para as diferentes disposições daquelli números anteriores podem solicitar o reembolso dos impostos pagos, como resultado do comportamento renegado pela administração fiscal; para esta finalidade tal pessoa pode propor, dentro de um ano, a partir do dia em que a avaliação transitou em julgado ou que tenha sido definida por adesão ou de liquidação pela administração ou pedido de restituição judicial, limitado aos imposto e aos juros efetivamente cobrados como resultado desses procedimentos.

8. As regras fiscais que, a fim de combater comportamentos elusivos, deduções limite, deduções, créditos fiscais ou outras posições subjetivas que o previsto pelo ordenamento tributário pode ser dispensada se se o contribuinte prova que, no caso particular de tais efeitos não poderia ocorrer. Para isso, o contribuinte deve apresentar um pedido ao Director Regional responsável pela área de receitas, descrevendo totalmente a operação e indicando as disposições regulamentares que exigem a falta de aplicação. Por decreto do ministro das Finanças estão em conformidade com o artigo

17, parágrafo 3 ° da Lei de 23 de agosto de 1988 n 400, que rege os procedimentos para a aplicação do presente parágrafo²⁴⁰. (tradução livre)

César A. Guimarães Pereira, aduz que esta nova regra faz referência a “determinados atos que podem ser reputados elisivos, (e, portanto, desconsiderados) pela Administração, caso não tenham sido praticados por válidas razões econômicas”, consagrando-se um critério

²⁴⁰ Disponível em:

http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Documentazione/Interpello/art+37bis/art_37bis_comma8_d_pr_600_1973.pdf. Acesso em 10/01/2013.

No original: Art. 37-bis (Disposizioni antielusive).

1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.
2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.
3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:
 - a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
 - b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
 - c) cessioni di crediti;
 - d) cessioni di eccedenze d'imposta;
 - e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni;
 - f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere c), c -bis) e c -ter), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917
4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale deve no essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.
5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.
6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.
7. I soggetti diversi da quelli di cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.
8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma.

de *business purpose* como delimitador da fronteira entre a elisão ineficaz (*elusione*) e a eficaz (*risparmio d'imposta*)²⁴¹.

O parágrafo 1º do artigo 37-bis permite a requalificação, por parte da Administração, de atos, fatos e negócios privados com válidas razões econômicas, concebidos para contornar obrigações ou proibições previstas na lei fiscal, bem como no intuito de reduzir a carga tributária ou obter restituições, as quais seriam indevidas de outra forma. Ademais, aplicação desta norma está subordinada ao uso, pelo contribuinte, de pelo menos uma das operações descritas nas letras “a” a “f” do parágrafo 3.

Note-se, ainda, que não consta mais na lei a referência à exclusividade do objetivo de economia tributária, que é justamente o resultado das operações, permitindo uma maior autonomia na avaliação das válidas razões econômicas, como considerável interesse para a realização das operações. Também não mais existe a referência à fraude, embora o comportamento elusivo venha concebido de forma semelhante à fraude à lei tributária²⁴².

Insta mencionar que a norma traz uma definição da elisão acompanhada de um rol de atos, fatos e negócios que são praticados com este objetivo, mas não é o caso de expressa tipificação de condutas elusivas, haja vista que tal previsão não torna ilícitas as operações descritas no parágrafo 3º; elas permanecem sendo lícitas, via de regra, somente sendo consideradas elusivas (e, por consequência, ilícitas, quando presentes as características constantes do parágrafo 1º.

Rafaello Lupi²⁴³, em posicionamento diverso da doutrina italiana da época, indicou que a demonstração de válidas razões econômicas não era necessária em todos os casos de realização dos previstos no Decreto Legislativo Delegado nº 358/97, haja vista que a regra somente poderia ser aplicada em caso de condutas *patológicas* do contribuinte.

Por conseguinte, as condutas de *risparmio d'imposta*, entendidas como fisiológicas (e não patológicas), não seriam passíveis de desconsideração pela Administração Fiscal, ainda que não seja possível a apresentação de uma válida razão econômica que justificasse a sua prática.

No intuito de se distinguir essas duas categoriais, Lupi propõe um critério baseado num duplo exame:

²⁴¹ PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, pp. 108-109.

²⁴² GALLO, Franco; e NELLIS, Giuseppe. *L'elusione fiscale Internazionale nei processi di integrazione trastati. Op. Cit.*, p. 178.

²⁴³ LUPI, Rafaello. *Elusione e Legittimo Risparmio d'Imposta nella Nuova Normativa*. In: *Cadernos de Direito Tributário*. n. 70. São Paulo, Ed. Malheiros, 1998. p.10.

Primeiro, deve-se verificar se a norma aplicada pelo contribuinte está sistematicamente em um plano de igual dignidade com a outra norma (não aplicada) que conduz à tributação mais intensa do resultado equivalente. Depois, deve-se apurar se as vantagens tributárias obtidas, mesmo sendo formalmente legítimas, não são valoradas negativamente pelo sistema fiscal como um todo, em especial à luz das normas aplicáveis a hipótese contíguas²⁴⁴. (tradução livre)

Hermes Marcelo Huck, ao tratar do tema, informa que, mais recentemente, a importação de tipos contratuais do ordenamento anglo-saxão, desconhecidos na Itália, além de uma inserção da economia do país no mercado mundial, resultaram num crescimento das condutas elisivas praticadas pelo contribuinte, em níveis preocupantes para o Fisco italiano²⁴⁵.

Nesse sentido, as autoridades fiscais do país vêm procurando instituir fórmulas *ad hoc* no intuito de evitar a elisão, inclusive pela definição de presunções legais absolutas (impassíveis de impugnação pelo contribuinte), ao lado da edição de normas específicas casuísticas, sempre seguindo o princípio orientador do sistema italiano, o qual determina que, via de regra, a forma do ato prevalece sobre a sua substância²⁴⁶.

Registre-se que parte das condutas relacionadas com a tentativa ineficaz de economia tributária pode ser reconduzida à figura da simulação, prevista no art. 1414 do Código Civil italiano²⁴⁷. No entanto, ela se enquadra melhor à figura da evasão, em razão de presumir a intenção fraudulenta e acarretar na nulidade do ato praticado pelo contribuinte. Ademais, tais condutas são desconsideradas diante de sua nulidade face ao direito privado daquele país, na forma do artigo 1415 do referido código²⁴⁸.

Com base nesses artigos, a Administração Tributária italiana, trazendo a prova da existência da simulação e do prejuízo fiscal ao erário, vem alegando sua legitimidade para

²⁴⁴ Ibid., pp. 9-15.

²⁴⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 193.

²⁴⁶ Ibid., pp. 192-193.

²⁴⁷ Art. 1414 *Effetti della simulazione tra le parti.*

Il contratto simulato non produce effetto tra le parti. Se le parti hanno voluto concludere un contratto diverso da quello apparente, ha effetto tra esse il contratto dissimulato, purché ne sussistano i requisiti di sostanza e di forma. Le precedenti disposizioni si applicano anche agli atti unilaterali destinati a una persona determinata, che siano simulati per accordo tra il dichiarante e il destinatario (164).

²⁴⁸ Art. 1415 *Effetti della simulazione rispetto ai terzi.*

La simulazione (164) non può essere opposta né dalle parti contraenti, né dagli aventi causa o dai creditori del simulato alienante, ai terzi che in buona fede (1147) hanno acquistato diritti dal titolare apparente, salvi gli effetti della trascrizione della domanda di simulazione (2652). I terzi possono far valere la simulazione in confronto delle parti, quando essa pregiudica i loro diritti (1372, 1417).

declarar que o ato ou contrato simulado não produz efeitos contra o Fisco, bem como que o tributo é devido sobre o evento realmente almejado pelas partes, mas dissimulado pelo ato ou contrato aparente²⁴⁹. Contudo, os tribunais italianos não têm adotado esta tese, entendendo que a simulação caracteriza-se como um processo de evasão de tributos e não de elisão, mesmo que com abuso de formas.

Ressalte-se, por oportuno, que a legislação italiana prevê ainda a possibilidade de o contribuinte submeter à Administração a descrição das operações que pretende realizar, solicitando a emissão de um parecer sobre a aplicabilidade da regra antielusiva ao caso em questão pelo Comitê consultivo sobre a aplicação das normas antielisivias, conforme previsão do artigo 21 da Lei nº 413, de 30/12/1991:

Artigo 21. Direito de questionamento.

1. É estabelecido, reportando-se diretamente ao Ministro das Finanças, o Comitê Consultivo para a aplicação das regras antielusivas, cuja tarefa é a de formular pareceres a pedido do contribuinte.
2. O pedido de parecer deve incidir sobre a aplicação aos casos concretos representados pelo contribuinte, das disposições do artigo 10 da Lei de 29 de Dezembro de 1990, n. 408, e no último parágrafo do artigo 37 do Decreto do Presidente da República em 29 de Setembro de 1973, n.º 600, conforme alterada. O pedido de parecer pode se referir à aplicação do artigo 74, parágrafo 2, do Imposto de Renda consolidado, aprovado pelo Decreto do Presidente da República em 22 de dezembro de 1986, n.º 917, com as alterações, a qualificação de determinadas despesas realizadas pelo contribuinte, inclusive de publicidade e propaganda, inclusive os de representação.
3. O parecer da comissão é eficaz somente para os fins e dentro da relação tributária. Em qualquer processo judicial o ônus da prova continua sendo da Administração, não sendo alinhado com o parecer do comitê.
4. O Comitê Consultivo para a aplicação das regras antielusivas, é nomeado pelo Ministro das Finanças, e composto pelos seguintes membros:
 - a) a Administração-Geral da Direção-Geral dos Impostos e dos impostos directos Direção-Geral e os impostos indirectos sobre as empresas e diretor do Centro para o estudo da legislação tributária comparada e relações internacionais;
 - b) O comandante da Guardia di Finanza;
 - c) O Director dos inspectores fiscais Central;
 - d) o diretor da coordenação legislativa;
 - e) dois membros do Conselho Superior de Finanças, que não pertencem às autoridades fiscais, designados pelo Conselho de Administração;
 - f) três especialistas em matéria fiscal designado pelo Ministro das Finanças [...]²⁵⁰. (tradução livre)

²⁴⁹ GANGEMI, Bruno. *Op. Cit.*, p. 72.

²⁵⁰ Disponível em:

http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Documentazione/Interpello/art+21+1991/art_21_legge_413_91.pdf. Acesso em 10/01/2013.

No original: *Art. 21. Diritto di interpello.*

Esse comitê foi suprimido em 2006 quando o governo decidiu reestruturar os órgãos públicos de forma a conter despesas. Todavia, a *Agenzia delle Entrate* (antigo *Ministero delle finanze*), por meio da Circular 40/E, de 27/06/2007, afirmou recentemente que tal disposição continua vigente, de modo a ser válida a possibilidade de o contribuinte solicitar o parecer acerca da aplicação das disposições antielisivas.

Finalmente, devemos aludir às tentativas da Administração Tributária da Itália de atuar no sentido da criação de regras específicas para casos pontuais de elisão, enquanto não é aprovada uma norma geral. Podemos citar, a título de exemplo, o já mencionado artigo 10 da Lei nº 408/90, além do artigo 11 da Lei nº 413/92, que restringiu bastante as operações de empresas e pessoas físicas italianas com sociedades constituídas e estabelecidas em paraísos fiscais²⁵¹.

5 FRANÇA

5.1 Histórico do combate à elisão na França

-
1. *E' istituito, alle dirette dipendenze del Ministro delle finanze, il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, cui e' demandato il compito di emettere pareri su richiesta dei contribuenti.*
 2. *La richiesta di parere deve riguardare l'applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute nell'articolo 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, e nell'ultimo comma dell'articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. La richiesta di parere puo' altresì riguardare, ai fini dell'applicazione dell'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, la qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicita' e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza.*
 3. *Il parere reso dal comitato ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario. Nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si e' uniformata al parere del comitato.*
 4. *Il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, nominato con decreto del Ministro delle finanze, e' composto dai seguenti membri:*
 - a) *i direttori generali della direzione generale delle imposte dirette e della direzione generale delle tasse e imposte indirette sugli affari e il direttore dell'ufficio centrale per gli studi di diritto tributario comparato e per le relazioni internazionali;*
 - b) *il comandante generale della Guardia di finanza;*
 - c) *il direttore del servizio centrale degli ispettori tributari;*
 - d) *il direttore dell'ufficio del coordinamento legislativo;*
 - e) *due componenti del Consiglio superiore delle finanze, non appartenenti all'Amministrazione finanziaria, designati dal Consiglio stesso;*
 - f) *tre esperti in materia tributaria designati dal Ministro delle finanze. [...]*

²⁵¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 195.

O ordenamento jurídico da França sempre teve grandes dificuldades para distinguir, com clareza e precisão, as noções de evasão e de elisão fiscal, por diversas razões. Ademais, a indeterminação dos dois conceitos é agravada no país, em razão de dois fundamentos de ordem prática.

O primeiro é o da “hostilidade” da Administração Fiscal em oficializar e também para simplesmente utilizar a expressão “elisão fiscal”. Para o Fisco, o conceito de evasão é suficiente para identificar cada dispositivo destinado a evitar a tributação, também considerando ampla, suficiente e adequada, a gama de instrumentos de que dispõe o Legislador, por não ter ingerência terminologia utilizada pela doutrina²⁵².

A segunda razão reside no fato de o contribuinte geralmente não distinguir as duas situações. A sua principal preocupação continua a ser, de fato, estritamente financeira, podendo resumir-se em uma simples frase: como pagar menos impostos, e se possível, como pagar tudo sem renunciar aos objetivos que pretende, os quais são, em essência, uma renda, uma despesa, ou um capital ou riqueza²⁵³.

Nesse sentido, a doutrina francesa efetuou uma distinção, partindo de um critério exclusivamente jurídico: se o comportamento for ilícito, tratar-se-ia de evasão; se o comportamento for *extra legem*, se está na presença da elisão fiscal, se o contribuinte se limitou a evitar a tributação aproveitando-se de imperfeições, lacunas ou vácuos legislativos²⁵⁴.

De acordo com Charles Robbez Masson, o sistema francês de combate à *évasion fiscale* consiste na definição de limites da *évasion fiscale* e na atribuição do Poder Judiciário da tarefa de restringir a *habilité fiscale* e conter excessos da Administração. A definição da *évasion fiscale* se baseia na cláusula geral que prevê o abuso de direito em relação à economia de tributos, em cláusulas *ad hoc* e em construções jurisprudenciais sobre os atos anormais de gestão²⁵⁵.

O autor entende a evasão como um ato *contra legem*, sendo uma violação planejada pelo indivíduo e punível por lei, consistente prestar falsas declarações, dissimulando sua

²⁵² CHEVALIER, Jean Pierre. L'esperienza francese. In: DI PIETRO, Adriano (coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 6.

²⁵³ Ibid., p. 6-7.

²⁵⁴ Ibid., p. 7.

²⁵⁵ MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale em droit interne français*. Paris: LGDJ, 1990. p. 423 apud PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, p. 124.

pretensão de forma a reduzir o imposto devido ou a se beneficiar de vantagens induzidas pela lei²⁵⁶.

A elisão seria um ato *extra legem*, que consistiria na utilização efetiva pelo contribuinte de um instrumento jurídico, ato ou fato relevante, capaz de permitir que os tais negócios não sejam tributados ou sofram tributação reduzida. Nesse sentido, ambas as figuras traduzem comportamentos voluntários do indivíduo dirigidos a fugir ou evitar a imposição tributária, só que utilizando meios diversos²⁵⁷.

Diante de tais premissas, considerando a dificuldade na distinção entre a evasão e a elisão no sistema jurídico da França, ganha relevo a questão do *abus de droit*, que consiste numa permissão para que a Administração Financeira reclassifique um ato jurídico de um contribuinte, caso um ato fictício praticado pelo contribuinte tenha causado a perda de receitas para o erário público, sendo realizado de forma a visar exclusivamente finalidades fiscais²⁵⁸.

5.2 O artigo L 64 do *Livre des Procédures Fiscales* e o *abus de droit*

Em 1950 entrou em vigor o *Côde Général de Impôts*, que trouxe o *Livre des Procédures Fiscales*, que trata do direito tributário no país. Tal legislação reconhece em seu artigo 64 duas práticas distintas, consideradas como abusivas: o abuso por simulação de forma jurídica e o abuso de direito por fraude à lei:

IV: procedimento para coibir os abusos de direito

Artigo L64

Não podem ser opostos contra a administração tributária os atos que dissimulem o alcance real de um contrato ou de uma convenção com o acréscimo de cláusulas:

- a) Que dêem margem a direitos de registro ou de imposto predial menos elevados;
- b) Ou que ocultem seja uma operação, seja uma transferência de benefícios ou de renda;
- c) Ou que permitam evitar, em parte ou na totalidade, o pagamento de tributos sobre o faturamento correspondente às operações efetuadas na execução de um contrato ou de uma convenção.

²⁵⁶ CHEVALIER, Jean Pierre. *Op. Cit.*, p. 8.

²⁵⁷ *Loc. cit.*

²⁵⁸ *Ibid.*, p. 9.

A Administração tem o direito de restituir à operação litigiosa seu autêntico caráter. Em caso de discordância sobre as retificações notificadas sob o fundamento do presente artigo, o litígio será submetido, a requerimento do contribuinte, à avaliação do comitê consultivo para a repressão aos abusos de direito. A Administração pode igualmente submeter o litígio à apreciação do comitê, cujos pareceres emitidos integrarão um relatório anual.

Se a Administração não estiver de acordo com o parecer do comitê, ela deve produzir a prova da legitimidade da retificação²⁵⁹. (tradução livre)

O artigo L 64 determina que, para que reste caracterizado o abuso de direito, será necessário que o ato seja fictício e que sua motivação seja exclusivamente fiscal, isto é, que o fim buscado pela prática do ato seja o de mitigar ou descaracterizar a incidência de determinado tributo.

Note-se que as leis tributárias francesas não fazem uma referência direta à elisão fiscal, salvo as perpetradas através do abuso de direito, as quais são combatidas com apoio no L64 e na jurisprudência. O *Conseil d'Impôts*, órgão da Administração tributária francesa, não traz nenhuma definição quanto à elisão, mas entende a evasão como “prática criminosa deliberada, consistente em sonegar parte ou a totalidade de receitas ou despesas que deveriam ser declaradas ao Fisco pelo contribuinte”²⁶⁰.

Há ainda de se mencionar que o *Conseil d'Impôts* tem considerado legítimos alguns casos elisivos, admitindo a economia tributária, desde não restem caracterizadas práticas de abuso de direito propriamente ditas, ou abuso de direito de forma jurídica; verificadas tais características, o procedimento realizado pelo contribuinte pode ser julgado como evasivo²⁶¹.

²⁵⁹ Disponível em:

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006315703&cidTexte=LEGITEX T000006069583&dateTexte=20081231>. Acesso em 10/01/2013.

No original: *IV: procédure de répression des abus de droit.*

Article L64

Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses:

a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés;
b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus;
c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel.

Si l'administration n'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement.

²⁶⁰ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 180.

²⁶¹ GOLDSMITH, Jean-Claude. In: Tax avoidance/Tax evasion (France). In: *Cahiers de Droit Fiscal International*. Kluwer. V. LXXVIIIa, 1983. p. 44.

A doutrina do país divergia acerca do alcance do L64, com alguns autores entendendo que ele tinha por objetivo o combate tanto da simulação quanto da elisão, e outros que pugnavam por um alcance mais restrito da norma, que seria aplicável somente aos casos de simulação.

Cyrille David ensina que o abuso de direito fiscal pode ser vislumbrado sob duas perspectivas, como abuso de direito-simulação e abuso de direito-fraude de intenção e menciona o entendimento de Pasquale Pistone, para quem o enfoque da França quanto à *evasión fiscale* deve ser classificado como baseado na simulação fiscal, ainda que a legislação do país trate da figura do abuso de direito²⁶².

Nesse sentido, a jurisprudência francesa acabou por elaborar duas categorias para o *abus de droit*: a que envolve atos fictícios, e que corresponde à simulação do direito civil (*abus de droit-simulation*), e a que refere a atos juridicamente regulares, mas cuja motivação exclusiva consiste em contornar ou reduzir a incidência fiscal, aproximando-se da elisão fiscal (*abus de droit-fraude d'intention* ou *fraude à la loi*).

David menciona essa interpretação do L64 do LPF, mas esclarece que o dispositivo não se dirige apenas ao abuso de direito-simulação, eis que a doutrina construiu as noções de simulação econômica e simulação jurídica para abarcar as duas espécies de abuso de direito. Todavia, o autor aponta que tal concepção acerca da possibilidade de uma simulação não-jurídica não se mostra compatível com a concepção não econômica (mas jurídica) da matéria fiscal, a qual predomina no ordenamento jurídico da França²⁶³.

Analisando o ordenamento jurídico francês, Hermes Marcelo Huck aduz que:

Na jurisprudência francesa, os mais frequentes casos de abuso de direito por simulação de forma ocorrem na doação disfarçada pela venda, na criação e transferência de ações de sociedade como forma de ocultar a transferência de patrimônio pessoal, e ainda por uma série de atos de interposição de pessoas estranhas aos negócios, com a finalidade de reduzir a carga tributária dos sujeitos que realmente participaram das operações. Já no abuso de direito por fraude à lei os autores franceses mencionam, como exemplos, a fusão de empresas com o único objetivo de compensar lucros de uma com prejuízos de outra, a constituição de sociedades em paraísos fiscais, especialmente por parte dos contribuintes franceses prestadores de serviços na França e no exterior, tais como artistas, com a finalidade de concentrar nessas sociedades os pagamentos que recebem por suas apresentações no exterior, as chamadas *rent a star companies* e, ainda, os procedimentos de reavaliação do ativo,

²⁶² DAVID, Cyrille. L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni. In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, 1993. p. 27.

²⁶³ *Ibid.*, p. 235-236.

com a única finalidade de, aumentando o valor de amortização, reduzir o pagamento de impostos, nos termos permitidos pela lei francesa²⁶⁴.

Cyrille David²⁶⁵ entende que na França, a caracterização do abuso de direito-fraude de intenção depende de alguns requisitos, que derivam da interpretação do L64 da LPF que vem sendo realizada pelo Conselho de Estado desde 1981 e pela Corte de Cassação, desde 1988: “primeiro, deve haver uma ‘montagem’ (as operações reais realizadas pelo contribuinte devem ser anormais, inadequadas ou artificiais); depois, a montagem deve ter uma finalidade tributária; por fim, a montagem deve ser contrária ao espírito da lei”²⁶⁶.

O primeiro requisito é examinado com base no caráter fictício da operação realizada pelo contribuinte ou, inexistindo esse caráter, na ausência de motivo alheio à intenção de elidir ou diminuir a carga tributária. David aponta que esse requisito é rigoroso para com o Fisco, aplicando-se a penalidade por abuso de direito apenas quando o contribuinte efetivamente ultrapassa a medida na busca da via menos onerosa.

A montagem reprovável será, então, aquela que seja anormal ou em desconformidade à prática corrente em certo círculo profissional. David informa que o controle rigoroso (pelo Conselho de Estado e pela Corte de Cassação) dos critérios de delimitação da montagem abusiva não é impeditivo para que tais critérios sejam ainda muito incertos no país.

O segundo requisito, que se relaciona à com a caracterização de uma finalidade fiscal na montagem promovida pelo sujeito passivo envolveria quatro questões secundárias, conforme César A. Pereira Guimarães:

(a) não há abuso de direito se a finalidade tributária relaciona-se com tributo devido no exterior, exceto se houver convenção para esse fim; (b) a vantagem fiscal pode ser apenas o diferimento do pagamento do tributo ou outro benefício relacionado com o adimplemento do dever tributário; (c) na França, como na Alemanha, exige-se que a finalidade tributária seja exclusiva, não apenas principal; (d) o ônus da prova do abuso recai invariavelmente sobre a Administração, ainda que se admita a adoção de presunções simples²⁶⁷.

O terceiro requisito, relacionado com a ofensa ao espírito da lei, é exigido apenas de forma implícita na França. Cyrille David aponta que a eventual incerteza quanto ao espírito da

²⁶⁴ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, pp. 178-179.

²⁶⁵ DAVID, Cyrille. *Op. Cit.*, p. 247.

²⁶⁶ PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, p. 120.

²⁶⁷ *Ibid.*, p. 121.

lei pode ser evitada através do pedido de um *ruling* ou *rescrit* à Administração pelo contribuinte, na forma do artigo 64-B do LPF²⁶⁸.

Este dispositivo prevê que as disposições do L64 não se aplicam quando o contribuinte, antes de uma conclusão de um ou mais atos, apresentou consulta, por escrito, ao fisco francês, apresentando todos os dados pertinentes para avaliar o verdadeiro alcance da operação e a administração fiscal não respondeu no prazo de seis meses após apresentada a consulta.

Registre-se que, caso o resultado de um *ruling* seja favorável ao contribuinte, ele irá garanti-lo de modo absoluto contra a iniciativa fiscal na França, com base em dispositivos legais expressos e no princípio da proteção à confiança.

Esses procedimentos correspondem genericamente à consulta fiscal prevista em nosso ordenamento jurídico pelo art. 48 da Lei nº 9.430, de 30.12.1996 (em relação aos tributos federais). Contudo, David ensina que na França, o *ruling* não tem sido relevante para esse fim, de modo que existiram apenas quarenta casos entre 1987 e 1991 dos quais o autor tem notícia²⁶⁹.

Note-se que uma das razões possíveis pela qual a aplicação deste instituto é limitada naquele país, especialmente pelo desconhecimento em relação a tal medida, o que pode ser agravado pela falta de vontade da Administração Fiscal em incrementar sua utilização, a fim de evitar um excesso de consultas²⁷⁰.

David critica, por fim, o caráter *exemplaire of punity* da disciplina do abuso de direito no ordenamento jurídico tributário francês, sendo incompatível com o princípio tradicional de que um contribuinte poderá sempre escolher de modo livre o caminho fiscal mais vantajoso. Recomenda, assim, a harmonização do direito francês com o dos demais Estados da Comunidade Européia nesse ponto²⁷¹.

Charles Robbez Masson chega ao conceito de *évasion fiscale* a partir dos princípios da legalidade e da liberdade de gestão fiscal, utilizando o primeiro para distinguir a *évasion fiscale* da *fraude* e das *choix fiscaux*. O autor abandona os critérios da finalidade perseguida e

²⁶⁸ DAVID, Cyrille. *Op. Cit.*, p. 253.

²⁶⁹ *Loc. cit.*

²⁷⁰ CHEVALIER, Jean Pierre. *Op. Cit.*, p. 19

²⁷¹ No ano de 1993, quando o referido texto foi publicado, ainda não existia a União Européia.

da existência de meios fraudulentos para distinguir a *évasion* das duas outras categorias; deste modo, o único critério seguro para a distinção seria o da legalidade²⁷².

Masson conclui seu raciocínio no sentido de que a *évasion*, na verdade, é uma situação extralegal, em razão de não ser permitida (como a *choix fiscal*) nem proibida (como a *fraude*), estando situada entre a zona permitida e a zona proibida; seria uma zona extralegal, uma terceira via fiscal²⁷³.

A *choix fiscal*, por outro lado, é caracterizada pela (a) existência de uma opção atribuída ao sujeito passivo pela lei e (b) pelo resultado de vantagem tributária prevista ou pretendida pelo legislador e controlada pela Administração, o qual é secundário em relação ao texto legal que permite a opção²⁷⁴.

Registre-se que o Autor entende que a evasão terá lugar diante de uma lacuna na lei tributária, sendo esta definida como a situação em que um comportamento, comissão ou omissão do contribuinte, não é permitido nem proibido pelo ordenamento, tratando-se de uma “hipótese de não-direito”²⁷⁵.

Ademais, aponta que a *évasion* constitui uma lacuna externa, uma escolha do contribuinte dentro do direito, mas fora da esfera fiscal, e ainda pela razão de que o sistema (a tipologia) dos tributos é fechado e não admite lacunas internas. Ou seja: a *évasion* é uma lacuna (matéria não regulada), mas não é interna (justamente porque, não sendo regulada, não integra o sistema do direito tributário).

De tais premissas resulta que, como o tributo somente pode ser criado por lei, (a) a lacuna não poderá ser colmatada nem pela Administração nem pelo Poder Judiciário e (b) não poderá haver aplicação da lei por analogia, devendo a interpretação da lei ser estrita (seja ou não favorável ao contribuinte), como menciona César A. Guimarães Pereira²⁷⁶.

O conceito de *évasion*, no entender do autor, é legitimado pelo princípio de liberdade de gestão fiscal, o qual deriva das variadas raízes encontradas em outros ramos do direito. Masson alude ainda ao “*principe sacro-saint de liberte du commerce et de l’industrie*”, do direito empresarial, que compreenderia a liberdade de instalação (escolha da natureza, lugar e

²⁷² MASSON, Charles Robbez. *Op. Cit.*, p. 99.

²⁷³ *Ibid.* pp. 102-103.

²⁷⁴ *Ibid.* p. 102.

²⁷⁵ *Ibid.* p. 126.

²⁷⁶ PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. Cit.*, p. 122.

tempo da profissão) e da liberdade de meios (forma de exercício da profissão e métodos para a gestão utilizados)²⁷⁷.

Tratando diretamente do direito tributário, o autor aponta que a liberdade de gestão fiscal é um valor a se protegido pelo aplicador da lei na interpretação das normas tributárias. Conclui que a lacuna de legalidade fiscal, (ou seja, a *evasión*), não corresponde a uma hipótese de não-direito tributário, mas de uma hipótese de não direito legislado em matéria de tributos.

Diante de uma lacuna dessa natureza, a Administração e o Poder Judiciário devem reconhecer o direito à escolha, remetendo o fundamento desse direito aos princípios de direito privado ou de direito público já mencionados, ainda que disso derive situação desvantajosa para o Fisco.

Nesse sentido, Masson constrói a definição de *évasion fiscale* como:

Ação individual, voluntária, não violenta e extralegal de um contribuinte que, colocando em prática uma técnica jurídica de sobre-adaptação alternativa fundada na existência de um princípio da liberdade e gestão, escolhe colocar-se indiretamente em uma situação fiscal determinada, a fim de obter um resultado econômico equivalente àquele pretendido, contudo fiscalmente mais favorável²⁷⁸. (tradução livre)

Masson refere-se ainda à *évasion fiscale* caracterizada pela existência de um *acte anormal de gestion*. Ao contrário da *évasion* por abuso de direito prevista no L 64 do LPF, a outra espécie de *évasion* é reconhecida apenas por construção jurisprudencial sobre critérios econômicos. A distinção entre as duas formas de *évasion* se dá porque, na *évasion* por ato anormal de gestão não está presente o requisito da finalidade fiscal exclusiva: ele é substituído pela anormalidade, a não conformidade ao interesse da empresa, o que parece ao autor um fundamento mais legítimo para o reconhecimento de *évasion fiscale*²⁷⁹.

Note-se que o ato anormal de gestão não se confunde com o abuso de direito, pois são duas teorias distintas, cujos instrumentos jurídicos devem ser utilizados em situações diversas. A Administração Tributária da França prefere o ato anormal de gestão, em razão de esta não ser totalmente regulada pela legislação, de forma diversa da teoria do abuso de direito, que é regulamentado de forma rígida pela lei.

²⁷⁷ *Ibid.*, pp. 501-502.

²⁷⁸ MASSON, Charles Robbez. *Op. Cit.*, p. 182.

²⁷⁹ *Ibid.*, pp. 348-349.

No entanto, havia uma insegurança jurídica quanto ao âmbito de alcance do L64 e, de forma recorrente, surgia a questão sobre como buscar um melhor tratamento fiscal para os negócios, sem que se configurasse hipótese de abuso de direito. Daí que, em 27 de setembro de 2006, ao analisar operações que não envolviam propriamente um disfarce, mas sim o benefício de um incentivo fiscal em razão de uma aplicação literal da lei, o *Conseil d'Etat* decidiu que o artigo 64 da LPF não se aplicaria ao caso, de sorte que a Administração Fiscal deveria basear o lançamento no “princípio geral de abuso de direito”²⁸⁰.

No referido julgamento, a corte entendeu que, geralmente, nas situações em que a disposição específica do artigo 64 não puder ser aplicada, o Fisco poderá desconsiderar um ato com base no princípio geral de abuso de direito. Tal princípio, criado pela jurisprudência, pode ser aplicado quando o único objetivo da operação praticada pelo contribuinte é o de se beneficiar da aplicação literal das disposições legais contra os objetivos por eles perseguidos, a fim de evitar ou diminuir a carga fiscal²⁸¹.

Hermes Marcelo Huck entende que a evasão fiscal vem sendo combatida ferozmente na França nos últimos trinta anos. As decisões proferidas pelas cortes do país, ao longo das últimas décadas, vêm aplicando o regramento de direito civil ao abuso de direito na seara tributária, exigindo-se a configuração do elemento objetivo, que se caracteriza com o simples uso excessivo ou anormal de um direito, acrescentando apenas o elemento subjetivo, da intenção do contribuinte, sendo necessária a comprovação de sua clara intenção em fugir à norma tributária ou ao enquadramento na hipótese de incidência²⁸².

Nesse sentido, são dois os instrumentos utilizados pelo Fisco francês a fim de evitar os comportamentos elisivos dos contribuintes: a norma geral antielisiva, que combate o *abus de droit* quando o único objetivo para o negócio tenha sido a obtenção de algum benefício tributário, sem um claro objetivo empresarial; e a construção jurisprudencial que atinge o ato de gestão anormal, a qual consiste na prática, pelo contribuinte, de alguma operação contrária a seus interesses empresariais.

Por fim, importante trazer à baila a análise do ordenamento jurídico francês, feita por Hermes Marcelo Huck, que concluiu que:

[...] na França, ocorre uma elisão considerada abusiva, portanto ilícita, quando se instrumenta através de manipulações de formas ocultas ou

²⁸⁰ *Conseil d'Etat*, caso nº 260050, julgado em 27 de setembro de 2006.

²⁸¹ *Loc cit.*

²⁸² HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 179.

disfarçadas, num determinado ato ou contrato, que é deduzida das circunstâncias do caso específico, demonstrando não ter o contribuinte outro objetivo senão o de evitar o pagamento de imposto ou taxa²⁸³.

5.3 A reforma legislativa de 2008

Levando em conta a evolução da jurisprudência sobre a matéria, inclusive da Corte de Justiça Europeia, e buscando-se promover uma maior clareza, segurança e igualdade entre os contribuintes, a redação do artigo L64 foi alterada pela Lei 2008-1443, de 30 de dezembro de 2008:

IV: procedimento para coibir os abusos de direito

Artigo L64

A fim de restituir o caráter autêntico (dos negócios jurídicos realizados), a Administração tem o direito de afastar, eis que não lhe são oponíveis, os atos constitutivos de um abuso de direito, seja porque tenham estes atos intuito dissimulatório, seja porque almejem o benefício de uma aplicação literal dos textos ou de decisões que venham ao encontro dos objetivos perseguidos pelos autores, e não poderiam ter sido inspirados por nenhum outro motivo que o de escamotear ou atenuar a carga tributária que os afeta, se esses atos não tivessem ocorrido ou sido operados, incidiria normalmente levando em consideração sua situação ou as atividades por eles realmente praticadas.

Em caso de discordância sobre as retificações notificadas sob o fundamento do presente artigo, o litígio será submetido, a requerimento do contribuinte, à avaliação do comitê consultivo para a repressão aos abusos de direito fiscal. A Administração pode igualmente submeter o litígio à apreciação do comitê. Se a Administração não estiver de acordo com o parecer do comitê, ela deve produzir a prova da legitimidade da retificação. Os pareceres emitidos integrarão um relatório anual que será publicizado²⁸⁴. (tradução livre)

²⁸³ Ibid., pp. 181-182.

²⁸⁴ Disponível em:

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006315703&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20081231>. Acesso em 10/01/2013.

No original: *IV: procédure de répression des abus de droit.*

Article L64

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

A norma incorpora um critério alternativo para a requalificação dos negócios jurídicos pela Administração: a fraude à lei (*fraude à la loi*). O relatório exarado pelo Senado da França acerca da alteração legal observa que este critério não deverá ser confundido com aquele baseado na natureza fictícia dos atos. Portanto, o Fisco ainda poderá restaurar a verdadeira natureza dos atos na hipótese de eles serem fictícios, isto é, quando os atos reais são dissimulados por outro ato.

Todavia, poderá também investigar a prática de abuso de direito, baseando-se no critério da fraude, nas hipóteses nas quais o texto legal é respeitado, mas não o seu espírito, já que a intenção do contribuinte é somente a de evitar ou atenuar a tributação com uma operação que não apresenta, por si só, um benefício substancial.

A partir dessa alteração, duas espécies de abuso de direito passaram a ser previstas pelo ordenamento fiscal francês: o abuso do direito realizado mediante simulação e o abuso de direito perpetrado através de fraude à lei.

No primeiro caso, tratar-se-ia de uma dissimulação, a criação de uma situação jurídica puramente artificial com a finalidade de camuflar a situação real, na qual o fato gerador dos tributos continuaria a existir e os impostos permaneceriam devidos. Em relação à segunda figura descrita, os atos não seriam fictícios, mas reais, tendo por a finalidade a de fazer incidir sobre determinada situação jurídica leis mais benéficas ao contribuinte. Em ambos os casos restará configurada uma ilicitude²⁸⁵.

Deste modo, o Fisco francês teria a discricionariedade de desconstituir os atos resultantes de simulação, mas também aqueles que buscam, inclusive, os benefícios da aplicação literal ou das lacunas existentes na lei, nas hipóteses em que a real finalidade do contribuinte seria a de mitigar a incidência de determinado tributo.

Diante disso, o entendimento predominante na França é que o referido artigo constituiria uma verdadeira cláusula geral antielisiva, em razão de pretender impedir as tratativas por parte do contribuinte de praticar um ato que não se subsumiria na descrição expressa e abstrata da lei.

Note-se que, no que se refere ao âmbito de aplicação das disposições relativas ao abuso de direito, a nova redação do L64 fez com que ele passasse a atingir todos os tributos. Os requisitos procedimentais que se não forem verificados no caso concreto, tornam ilegal a desconsideração de atos, fatos ou negócios para efeitos fiscais realizada pelo Fisco francês.

²⁸⁵ MICHAUD, Patrick. *Historique du regime de l'abus de droit fiscal*. p. 10 Disponível em: <http://www.le-cercle-des-fiscalistes.com/media/02/02/1999685093.pdf>

Nessa seara, as operações devem ser analisadas pelo *Comité de l'abus de droit fiscal* (nova denominação dada ao *Comité consultatif pour la répression des abus de droit*) como modo de se excluir a referência à ideia de repressão e ao caráter consultivo. O *onus probandi* da caracterização dos requisitos para a aplicação do artigo 64 continua sendo da Administração, e poderá ser invertido apenas após parecer favorável emitido pelo Conselho.

A jurisprudência francesa, após diversas críticas, passou a entender que poderia haver o abuso de direito nos casos: (i) de abuso de direito por simulação, correspondente à simulação do direito civil; e (ii) de abuso de direito fraude à lei, em que a conduta do contribuinte não visasse a quaisquer outros objetivos que não os fiscais.

Há de se mencionar, por fim, que a tradição francesa no combate à evasão e à elisão ilícita transformou a França num dos países com menor índice de sonegação fiscal, tornando a evasão uma prática mais rara no país do que em seus vizinhos europeus, como aduz Hermes Marcelo Huck²⁸⁶.

6 ESTADOS UNIDOS E REINO UNIDO

Nos Estados Unidos da América e no Reino Unido o tratamento da evasão e da elisão não derivam da *statutory law*, mas sim dos *standarts* desenvolvidos através de precedentes da jurisprudência (*case law*).

6.1 Estados Unidos

A legislação tributária federal dos Estados Unidos também não traz expressamente uma distinção entre os conceitos de evasão e de elisão. A *tax evasion* (que se aproxima da evasão fiscal), no país, é considerada crime grave, a ser sancionado com multa e pena privativa de liberdade, ao passo que a *tax avoidance* (noção semelhante à da elisão), apesar de não ser considerada criminosa é combatida pelo ordenamento e pelas autoridades administrativas.

²⁸⁶ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 180.

A mera tentativa de sonegar impostos federais no país é punida com pena pecuniária e pena de detenção de até 05 (cinco) anos, ou ambas combinadas, sendo necessários três elementos para a tipificação do crime: “(i) a intenção de praticar o ato evasivo, (ii) a tentativa de sonegar o pagamento do imposto devido e (iii) a existência da responsabilidade pelo pagamento de imposto maior que o pago, ou tentado pagar mediante o ato doloso”²⁸⁷.

No crime fiscal é adotada a mesma linha que orienta todo o processo penal do país, em que somente pode ocorrer a condenação caso seja evidente a existência do crime e sua autoria pelo acusado, além de qualquer dúvida razoável. Ante tal fato, é pequena a porcentagem de contribuintes americanos condenados por tal crime, em comparação com a quantidade de cidadãos que declaram seus impostos anualmente²⁸⁸.

Nos Estados Unidos, o início da doutrina do *business purpose* remonta ao caso *Gregory v. Helvering*²⁸⁹, que versava sobre os limites de aplicação de um dispositivo de lei que permitia um tratamento fiscal mais benéfico, se restasse caracterizada uma reorganização da empresa.

Segue a explicação do caso feita por Heleno Taveira Tôrres:

[...] uma contribuinte (a Sra. Evelyn F. Gregory) possuía todas as ações de uma sociedade A, que, por sua vez, possuía todas as ações da sociedade B, que a Sra. Evelyn se propunha a adquirir para favorecer-lhe diretamente. Pretendendo evitar o imposto de renda de pessoa física, sobre o pagamento de dividendos pela sociedade A, a Sra. Evelyn constituiu uma terceira sociedade C, à qual transferiu, por intermédio de A, todas as ações de B, em troca do stock patrimonial de C. Passados seis dias após a constituição de C, esta foi extinta e, na liquidação do seu ativo, as ações de B foram entregues à Sra. Evelyn, a qual justificou o aumento patrimonial como proveniente de uma reorganização societária, livre de impostos. Na opinião da Sra. Evelyn, a entrega das ações de C não daria origem à formação de qualquer rendimento, segundo as regras então vigentes, por ter se realizado segundo um ‘plano de reorganização’. Nesta oportunidade, o Fiscal de Impostos (*Comissioner of Internal Revenue*), Sr. Helvering, entendeu, todavia, que a criação da sociedade C não tinha qualquer substância e deveria ser ignorada, considerando-se, por este aspecto, a distribuição das ações de B como distribuição de dividendos, diretamente recebidos por meio da sociedade A²⁹⁰.

²⁸⁷ Ibid., p. 202.

²⁸⁸ *Loc. Cit.*

²⁸⁹ *Gregory v. Helvering*, 293 US 465, 79 L.ed. 596 (1935).

²⁹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 248.

No julgamento, a Suprema Corte norte-americana afirmou que “o direito legal de um contribuinte de reduzir o montante do que poderiam de outra forma ser seus tributos, ou de evita-los completamente, por meios que a lei permita, não pode ser negado”²⁹¹.

Todavia, a Corte instituiu a regra do *business purpose test*, diferenciando a organização de negócios com o objetivo negocial daquela que não possui tal finalidade; os juízes entenderam que, na hipótese ventilada, não se verificou um interesse negocial válido, apto a fundamentar a operação realizada pela sociedade, em razão de ela não ter se enquadrado na previsão legal de “reorganização”.

Importante registrar que a Suprema Corte americana não revogou os preceitos que consideravam um direito do contribuinte reduzir seus impostos ou evitá-los de forma lícita, entendendo ser absolutamente irrelevante a intenção do contribuinte, que não pode alterar o resultado ou tornar ilegal algo permitido pela lei: verifica-se, no caso, se o ato ou negócio realizado estava de acordo com o que a lei pretendia²⁹².

Silvia Cippolina, tratando do caso *Gregory v. Helvering*, comenta que a operação realizada pelo contribuinte não se torna nula em razão de uma finalidade de economia tributária; em verdade, a nulidade decorre da ausência de objetivos perseguidos pelo indivíduo, de outra natureza que não sejam a fiscal²⁹³.

No caso *United States v. Carlton*²⁹⁴, a situação envolvia a aplicação de uma norma antielisiva *ad hoc* de forma retroativa, de modo a acabar com um *loophole* (lacuna) deixado por uma lei federal de 1987, que versava acerca da dedutibilidade de certos investimentos. No entendimento de que a lacuna era incompatível com a finalidade da lei, a Suprema Corte julgou que a lei que torna ineficazes, retroativamente, as condutas elisivas praticadas pelo indivíduo, baseando-se nessa lacuna, não ofendia a cláusula do *due process of law*.

Considerando o ativismo judicial do país naquela época, após a decisão proferida no caso supramencionado, que estabeleceu a prevalência da substância em detrimento da forma, bem como a necessidade de se verificar a intenção negocial do contribuinte, o entendimento das cortes norte-americanas era bastante influenciado pela liberdade organizacional dos

²⁹¹ *Gregory v. Helvering*, 293 US 465, 79 L.ed. 596 (1935). Sec 112. (tradução livre)

²⁹² ROLIM, João Dácio. *Op. Cit.*, pp. 160-161.

²⁹³ CIPPOLINA, Silvia. *La Legge civile e la legge fiscale. Op.Cit.*, p. 177.

²⁹⁴ *United States v. Carlton*, (92-1941), 512 U.S. 26 (1994).

negócios, de modo que o indivíduo buscasse uma menor incidência fiscal, desde que pautado em razoáveis razões econômicas²⁹⁵.

Antonio Roberto Sampaio Doria²⁹⁶ afirmou que a doutrina do *business purpose*, encontrada nos Estados Unidos, estava exclusivamente relacionada com a aplicação das regras específicas da reorganização empresarial. Nessa linha de entendimento, Giovanni D'Amico também aduz que esta teoria foi utilizada em decisões em matéria societária, informando a exigência de que a sociedade empresária que usufruísse do benefício realizasse atividade econômica de forma efetiva²⁹⁷.

Há de se mencionar que o *business purpose test* foi estendido pela Suprema Corte americana a diversas áreas do direito tributário, como se nota do caso *Knetsch v. United States*²⁹⁸, no qual os juízes aplicaram esta doutrina no intuito de determinar que uma operação realizada, a qual envolvia a aquisição de títulos de renda fixa, combinados com um seguro de vida, não havia gerado um débito que pudesse ser utilizado como dedução a título de imposto sobre a renda, como determina a lei específica desta exação.

Silvia Cippolina aponta que a jurisprudência que trata do *business purpose test* interpreta de modo não literal os dispositivos aplicados: a interpretação estaria dirigida, inicialmente, à finalidade das normas aplicadas. Nos casos *Gregory v. Helvering* e *Knetch v. United States*, o *business purpose test* teria sido empregado como critério de interpretação teleológica das leis de isenção²⁹⁹.

Giovanni D'Amico ainda menciona que o *business purpose test* fundamentou o desenvolvimento da *step transaction doctrine*, que determina que, se de uma cadeia de atos jurídicos praticados por um indivíduo, emerge a existência de uma operação econômica unitária, a incidência dos tributos se dará em relação ao resultado econômico final atingido, sem levar em consideração a estrutura negocial escolhida pelo contribuinte³⁰⁰.

Nesse sentido, o critério utilizado para se determinar se os atos serão ou não entendidos apenas em seu conjunto, será o da utilidade negocial dos atos individuais, o qual

²⁹⁵ ROLIM, João Dácio. *Op. Cit.* p. 174.

²⁹⁶ DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Op. Cit.*, p. 50.

²⁹⁷ D'AMICO, Giovanni. *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode allà lege*. Milano: Giuffrè, 1993. p. 114.

²⁹⁸ *Knetsch v. United States*. 364 US 361, 5 L.ed. 128 (1960)

²⁹⁹ *Ibid.*, p. 177.

³⁰⁰ D'AMICO, Giovanni. *Op.Cit.*, p. 114.

se baseia no *business purpose test*: para a aplicação da *step transaction*, é necessário verificar se a existência de justificativa ou motivação para a prática cada ato específico, ou se os atos apenas se mostram úteis quando conectados aos demais atos da cadeia. Para D'Amico, não há como este critério ser claramente determinado *in abstracto*, se verificando apenas ao se analisar o caso concreto³⁰¹.

Dino Jarach³⁰², ao tratar do sistema norte-americano, também nota uma tendência das cortes daquele país em dispensar a persecução da motivação da elisão do tributo, como meio de se interpretar os negócios praticados, substituindo tal critério pela verificação da existência de um verdadeiro propósito negocial (*business purpose test*).

Pasquale Pistone salienta que todas as teorias produzidas nos países com ordenamento jurídico de *common law* para o combate à elisão tomam por base a noção genérica da prevalência da substância sobre a forma, a qual o autor considerada inadequada para o direito tributário dos países de *civil law*³⁰³.

O autor atribuiu ao *business purpose test* uma abrangência maior que vinha fazendo a doutrina, mencionando que essa teoria estabelece o desconhecimento, para finalidades tributárias, de atividades adotadas em razão de propósitos meramente fiscais, a não ser que não tenha se verificado benefício econômico para o indivíduo. Entende, ainda, a doutrina da *step transaction* como meio de se atingir atos interligados, a ponto de se tornarem apenas uma operação de natureza complexa³⁰⁴.

A doutrina estabelece que as medidas destinadas a combater a *tax avoidance* e a *tax evasion* nos Estados Unidos envolvem *internal statutory measures*, *judicial doctrines of interpretation*, além de outras medidas de natureza processual. No que se refere às *unacceptable tax avoidance techniques*, os autores mencionam quatro diferentes teorias jurídicas de interpretação.

A *business purpose doctrine* significa que uma transação poderá ser desconsiderada para fins tributários se não for realizada para alguma finalidade negocial e apenas para fins de elisão tributária. Com base na *substance over form theory*, o Poder Judiciário pode não aceitar a forma empregada pelo contribuinte e examinar diretamente a substância (efeito

³⁰¹ Ibid., p. 115.

³⁰² JARAC, Dino. *I contratti a garndini e l'imposta*. In: *revista de Dirritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. n. 2. 1982. p. 86 apud ROLIM, João Dácio. *Op. Cit.*, pp. 200-201.

³⁰³ PISTONE, Pasquale. *Abuso Del diritto Ed elusione fiscale*. Genova: Cedam, 1995. p. 35.

³⁰⁴ Ibid., pp. 40-41.

econômico real) do negócio para determinar o tratamento tributário. A *step-transaction theory* permite a reunião das etapas de um negócio para tratamento fiscal conjunto se as etapas forem interdependente e dirigidas a um resultado final determinado. Por fim, a *assignment of income doctrine* determina que, para efeitos tributários, a renda se considera de titularidade do capital ou do trabalho que a produziu³⁰⁵.

Victor Thuronyi relembra, ainda, a *sham transaction doctrine*, a qual trata de atos fraudulentos perpetrados pelo contribuinte. Saliente-se que a expressão fraude é utilizada em sentido estrito, de sorte a indicar que o indivíduo efetivamente altera a realidade fática de determinado negócio jurídico para conferi-lo aparência diversa da real, aos olhos da Administração. Portanto, nesse caso se está beira da prática de um crime, no limite da diferenciação entre os conceitos de *tax avoidance* e *tax evasion*³⁰⁶.

Na atualidade, o tratamento conferido à elisão tributária no país se dá por meio da aplicação conjunta dessas teorias pela jurisprudência, bem como através da utilização de dispositivos específicos inseridos no *Internal Revenue Code*, de 1986, como a Seção 269 (que trata de dedução de créditos tributários em determinadas aquisições societárias) e a Seção 302 (que trata da distribuição de ações)³⁰⁷.

Ademais, importante registrar que, com a globalização, as autoridades fiscais do país passaram a se atentar, também, para a prática da elisão fiscal internacional, em especial na que concerne na prática decorrente de abusos de tratados firmados entre os Estados Unidos e outros países³⁰⁸.

Insta ainda mencionar que a reforma sanitária realizada no ano de 2010 pelo Presidente Barrack Obama, o *US Health Care and Education Reconciliation Act of 2010*, a qual teria incluído, pela primeira vez, na legislação norte-americana uma cláusula antiabuso, como mencionam José Manuel Calderón Carrero e Violeta Ruiz Almendral³⁰⁹.

³⁰⁵ PEREIRA, César A. Guimarães. *Op. cit.*, p. 127.

³⁰⁶ THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. Haia, Países Baixos: Kluwer Law International, 2003. pp. 160-171.

³⁰⁷ GUSTAFSON, Charles. The Politics and Practicabilities of Checking Tax Avoidance in United States. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBDF, 1997. pp- 356-357.

³⁰⁸ ZEITLIN, George E. Tax avoidance, tax evasion (United States of America). In: *Tax avoidance, tax evasion: A survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialised countries of the world*. Second edition. London: International Bar Association, Sweet and Maxwell, 1987. p.134.

³⁰⁹ CARRERO, José Manuel Calderón e ALMENDRAL, Violeta Ruiz. La Codificación de la “Doctrina de la Sustancia Económica” em EE.UU. como Nuevo Modelo de Norma General Anti-abuso: la Tendencia hacia el “Sustancialismo”. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) *Direito Tributário Atual*. n° 24. Dialética: São Paulo, 2010. pp. 91-123.

Através do *Act* ora mencionado, houve a reforma de diversos artigos do *Internal Revenue Code*:

SEC. 1409. Codificação da Doutrina substância econômica e multas.

(A) em geral. Seção 7701 do Código da Receita Federal de 1986 foi alterada pela nova designação da subseção (o) como subseção (p) e pela inserção após a subseção (n) a seguinte nova subseção:

"Esclarecimento (o) de Doutrina substância econômica. -

(1) Aplicação da doutrina. - No caso de qualquer transação em que a doutrina substância econômica é relevante, tal operação é considerada como tendo substância econômica só se-

(A) as alterações na transação de uma forma significativa (para além dos efeitos de imposto de renda federal) posição econômica do contribuinte, e

(B) o contribuinte tem um propósito importante (para além dos efeitos de imposto de renda federal) para entrar em tal transação.

(2) Regra especial onde contribuinte confia em potencial de lucro. -

(A) Em geral - O potencial de lucro de uma operação devem ser tidos em conta para determinar se os requisitos das alíneas (A) e (B) do parágrafo (1) se reuniu com relação à transação só se o valor presente do lucro antes de impostos razoavelmente esperado da transação é substancial em relação ao valor presente dos benefícios fiscais líquidos esperados que seria permitido se a transação fossem respeitados.

(B) O tratamento de taxas e impostos estrangeiros -. Taxas e outras despesas de transação devem ser tidos em conta como despesa na determinação do lucro antes de impostos, nos termos da alínea

(A). O Secretário deverá emitir regulamentos que exigem impostos estrangeiros devem ser tratados como gastos na determinação do lucro antes dos impostos em casos apropriados.

(3) benefícios fiscais estaduais e locais. - Para fins do parágrafo (1), qualquer efeito de imposto de renda estadual ou local, que está relacionada a um efeito de imposto de renda federal devem ser tratados da mesma forma que um efeito de imposto de renda federal.

(4) os benefícios de contabilidade financeira - não serão tidos em conta para efeitos do parágrafo (1) (B), obtendo um benefício contabilidade financeira como um propósito para entrar em uma transação se a origem de tal benefício contabilidade financeira é uma redução de imposto de renda federal.

(5) Definições e regras especiais. - Para os fins desta subseção-

(A) doutrina substância econômica -. O termo "doutrina substância econômica" significa a doutrina do direito comum em que os benefícios fiscais em subtítulo A com relação a uma transação não são admissíveis se a transação não tem substância econômica ou a falta de um objetivo comercial.

(B) Exceção para as operações pessoais dos indivíduos -. No caso de um indivíduo, parágrafo (1) aplica-se apenas a operações realizadas em conexão com uma actividade comercial ou industrial ou uma actividade exercida para a produção de renda.

(C) A determinação de aplicação da doutrina não é afetada -. A determinação de se a doutrina substância econômica é relevante para a operação deve ser feita da mesma forma como se esta subseção nunca tinham sido promulgada.

(D) Transação – "O termo de transação" inclui uma série de transações".

(B) Multa para underpayments às operações Falta substância econômica. -

. (1) De um modo geral - A subseção (b) da seção 6662 é alterado pela inserção após o parágrafo (5), o novo parágrafo a seguir:

"(6) Qualquer glosa de benefícios fiscais reclamados pela razão de uma transação sem substância econômica (dentro do significado da seção 7701 (o)) ou não cumprir as exigências de qualquer regra semelhante da lei".

. (2) Aumento da pena para transações não divulgado - Seção 6662 é alterada adicionando no final o seguinte nova subseção:

"(I) Aumento de pena em caso de Nondisclosed Transações Substâncias não-econômicos. -

(1) De um modo geral -. No caso de qualquer parte do pagamento a menor, que é atribuível a uma ou mais operações de substâncias sem fundamento econômico e não divulgadas, subseção (a) deve ser aplicada em relação a tal parcela, substituindo por cento `40 'para o` 20 por cento '.

(2) as operações de substâncias não-econômicas e não divulgadas - Para os fins desta subseção, o termo `transação não divulgada e com substância não econômicas", qualquer parte de uma operação descrita na alínea (b) (6) em relação ao qual os fatos relevantes que afetam o tratamento fiscal são não adequadamente divulgadas no retorno, nem em um comunicado anexado ao retorno.

(3) Regra especial para retornos alterada -. Em nenhum caso, qualquer alteração ou complemento a um retorno de imposto ser tidos em conta para os fins desta subseção, se a alteração ou suplemento é formulado após o início da data em que o contribuinte é o primeiro contato pela Secretaria em relação à análise do retorno ou qualquer outra data que é especificada pelo secretário ".

(3) alteração Conformidade -. Alínea (B) da seção 6662A (e) (2) é alterado - (A) pela impressionante "seção 6662 (h)" e inserção de "subseções (h) ou (i) da seção 6662", e

(B) pela remoção de "distorção pena valorização bruta" no título e inserção de "certos aumento das penalidades e pagamentos a menor".

(C) Reasonable Causa Exceção Não aplicável às transações de substâncias não-econômicos. -

(1) exceção razoável motivo para pagamentos a menor -. Subseção (c) da seção 6664 é alterado -

(A) pelos parágrafos Redesignar (2) e (3) como parágrafos (3) e (4), respectivamente;

(B) por "parágrafo (2)" impressionante no parágrafo (4) (A), como tantas redesignado e inserção de "parágrafo (3)", e

(C) através da inserção após o parágrafo (1), o seguinte parágrafo:

"(2) Exceção -. Parágrafo (1) não se aplica a qualquer parte do pagamento a menor, que é atribuído a uma ou mais operações descritas na seção 6662 (b) (6)."

(2) exceção razoável motivo de subnotificações de transação reportáveis -. Subseção (d) da seção 6664 é alterado-

(A) pelos parágrafos Redesignar (2) e (3) como parágrafos (3) e (4), respectivamente;

(B) por "parágrafo (2) (C)" impressionante no parágrafo (4), de modo redesignado e inserção de "parágrafo (3) (C)", e

(C) através da inserção após o parágrafo (1), o seguinte parágrafo:

"(2) Exceção -. Parágrafo (1) não se aplica a qualquer parte de um eufemismo transação reportável que é atribuído a uma ou mais operações descritas na seção 6662 (b) (6)."

. (D) Aplicação de Multa para afirmação errônea para reembolso ou crédito para transações de substâncias não econômicas - Seção 6676 é alterada pela nova designação da subseção (c) como subseção (d) e inserindo após a subseção (b) a seguinte nova subseção:

"(C) Operações de Substâncias não-econômicas tratada como falta de base razoável. - Para os fins desta seção, qualquer quantidade excessiva que é atribuível a qualquer operação descrita na seção 6662 (b) (6) não devem ser tratados como tendo uma base razoável. "

(E) Data de Vigência. -

(1) De um modo geral -. Salvo disposição em contrário nesta subseção, as alterações introduzidas por esta seção é aplicável às operações realizadas a partir da data da promulgação desta lei.

(2). Pagamentos a menor - As alterações introduzidas pelo subseções (b) e (c) (1) aplica-se a pagamentos a menor atribuíveis a operações realizadas após a data da promulgação desta lei.

(3). Subnotificações - As alterações introduzidas pela subseção (c) (2) é aplicável às subnotificações atribuíveis a operações realizadas a partir da data da promulgação desta lei.

(4) As restituições e créditos. - A emenda feita pela subseção (d) se aplica às restituições e créditos atribuíveis a operações realizadas a partir da data da promulgação desta Lei³¹⁰. (tradução livre)

³¹⁰ Disponível em: <http://www.hhs.gov/healthcare/rights/law/section/1409-codification-of-economic.pdf>. Acesso em 10/01/2013.

No original: *SEC. 1409. CODIFICATION OF ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE AND PENALTIES.*

(a) In General. Section 7701 of the Internal Revenue Code of 1986 is amended by redesignating subsection (o) as subsection (p) and by inserting after subsection (n) the following new subsection:

“(o) Clarification of Economic Substance Doctrine.-

(1) Application of doctrine. - In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if-

(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position, and

(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.

(2) Special rule where taxpayer relies on profit potential.--

(A) In general.- The potential for profit of a transaction shall be taken into account in determining whether the requirements of subparagraphs (A) and (B) of paragraph (1) are met with respect to the transaction only if the present value of the reasonably expected pre-tax profit from the transaction is substantial in relation to the present value of the expected net tax benefits that would be allowed if the transaction were respected.

(B) Treatment of fees and foreign taxes.- Fees and other transaction expenses shall be taken into account as expenses in determining pre-tax profit under subparagraph

(A). The Secretary shall issue regulations requiring foreign taxes to be treated as expenses in determining pre-tax profit in appropriate cases.

(3) State and local tax benefits.- For purposes of paragraph (1), any State or local income tax effect which is related to a Federal income tax effect shall be treated in the same manner as a Federal income tax effect.

(4) Financial accounting benefits.- For purposes of paragraph (1)(B), achieving a financial accounting benefit shall not be taken into account as a purpose for entering into a transaction if the origin of such financial accounting benefit is a reduction of Federal income tax.

(5) Definitions and special rules.- For purposes of this subsection-

(A) Economic substance doctrine.- The term “economic substance doctrine” means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lacks a business purpose.

(B) *Exception for personal transactions of individuals.*- In the case of an individual, paragraph (1) shall apply only to transactions entered into in connection with a trade or business or an activity engaged in for the production of income.

(C) *Determination of application of doctrine not affected.*--The determination of whether the economic substance doctrine is relevant to a transaction shall be made in the same manner as if this subsection had never been enacted.

(D) *Transaction.*- The term 'transaction' includes a series of transactions."

(b) *Penalty for Underpayments Attributable to Transactions Lacking Economic Substance.*--

(1) *In general.*- Subsection (b) of section 6662 is amended by inserting after paragraph (5) the following new paragraph:

"(6) Any disallowance of claimed tax benefits by reason of a transaction lacking economic substance (within the meaning of section 7701(o)) or failing to meet the requirements of any similar rule of law."

(2) *Increased penalty for nondisclosed transactions.*- Section 6662 is amended by adding at the end the following new subsection:

"(i) *Increase in Penalty in Case of Nondisclosed Noneconomic Substance Transactions.*-

(1) *In general.*- In the case of any portion of an underpayment which is attributable to one or more nondisclosed noneconomic substance transactions, subsection (a) shall be applied with respect to such portion by substituting '40 percent' for '20 percent'.

(2) *Nondisclosed noneconomic substance transactions.*- For purposes of this subsection, the term 'nondisclosed noneconomic substance transaction' means any portion of a transaction described in subsection (b)(6) with respect to which the relevant facts affecting the tax treatment are not adequately disclosed in the return nor in a statement attached to the return.

(3) *Special rule for amended returns.*- In no event shall any amendment or supplement to a return of tax be taken into account for purposes of this subsection if the amendment or supplement is filed after the earlier of the date the taxpayer is first contacted by the Secretary regarding the examination of the return or such other date as is specified by the Secretary."

(3) *Conforming amendment.*- Subparagraph (B) of section 6662A(e)(2) is amended--

(A) by striking "section 6662(h)" and inserting "subsections (h) or (i) of section 6662"; and

(B) by striking "gross valuation misstatement penalty" in the heading and inserting "certain increased underpayment penalties".

(c) *Reasonable Cause Exception Not Applicable to Noneconomic Substance Transactions.*-

(1) *Reasonable cause exception for underpayments.*- Subsection (c) of section 6664 is amended--

(A) by redesignating paragraphs (2) and (3) as paragraphs (3) and (4), respectively;

(B) by striking "paragraph (2)" in paragraph (4)(A), as so redesignated, and inserting "paragraph (3)"; and

(C) by inserting after paragraph (1) the following new paragraph:

"(2) *Exception.*- Paragraph (1) shall not apply to any portion of an underpayment which is attributable to one or more transactions described in section 6662(b)(6)."

(2) *Reasonable cause exception for reportable transaction understatements.*- Subsection (d) of section 6664 is amended--

(A) by redesignating paragraphs (2) and (3) as paragraphs (3) and (4), respectively;

(B) by striking "paragraph (2)(C)" in paragraph (4), as so redesignated, and inserting "paragraph (3)(C)"; and

(C) by inserting after paragraph (1) the following new paragraph:

"(2) *Exception.*--Paragraph (1) shall not apply to any portion of a reportable transaction understatement which is attributable to one or more transactions described in section 6662(b)(6)."

(d) *Application of Penalty for Erroneous Claim for Refund or Credit to Noneconomic Substance Transactions.*- Section 6676 is amended by redesignating subsection (c) as subsection (d) and inserting after subsection (b) the following new subsection:

"(c) *Noneconomic Substance Transactions Treated as Lacking Reasonable Basis.*--For purposes of this section, any excessive amount which is attributable to any transaction described in section 6662(b)(6) shall not be treated as having a reasonable basis."

(e) *Effective Date.*-

(1) *In general.*- Except as otherwise provided in this subsection, the amendments made by this section shall apply to transactions entered into after the date of the enactment of this Act.

(2) *Underpayments.*- The amendments made by subsections (b) and (c)(1) shall apply to underpayments attributable to transactions entered into after the date of the enactment of this Act.

(3) *Understatements.*- The amendments made by subsection (c)(2) shall apply to understatements attributable to transactions entered into after the date of the enactment of this Act.

A doutrina entende que tal reforma teve por objetivo unificar e tornar mais claras as doutrinas relativas antielusivas construídas pela jurisprudência norte americana, a fim de se firmar uma espécie de “interpretação autorizada” das normas tributárias³¹¹. Ademais, registre-se que foi elaborado um documento denominado *Revenue Provisions of the Reconciliation Act of 2010*³¹², no qual são explicadas as razões de tal reforma.

6.2 Reino Unido

Insta mencionar que no Reino Unido³¹³ não há uma codificação legal propriamente dita no Reino Unido, de modo que os principais diplomas que versam acerca do direito tributário são as consolidações de leis. Ademais, é importante observar que o *case law* (jurisprudência) costuma ser incorporado às leis tributárias que vão surgindo, mas continuam como referencial nos julgamentos posteriores³¹⁴.

Costuma-se distinguir, no ordenamento jurídico do Reino Unido, a *tax evasion* (como prática ilegal) da *tax avoidance* (que configura uma conduta lícita), mas a legislação tributária não estabelece uma distinção formal entre os dois conceitos, como se dá em diversos dos países já mencionados no presente trabalho.

Saliente-se que desde 1920 existem medidas administrativas e legislativas, com o objetivo de se evitar práticas elisivas pelos cidadãos. Contudo, somente após a década de 1950, com a sofisticação nos métodos elisivos praticados pelos contribuintes e a fiscalização exercida pela Administração Tributária o problema ganhou destaque.

Diante disso, foi implementada uma legislação mais complexa sobre o tema, com normas específicas que tinham por objetivo coibir a elisão tributária e eliminar condutas

(4) *Refunds and credits.*- *The amendment made by subsection (d) shall apply to refunds and credits attributable to transactions entered into after the date of the enactment of this Act.*

³¹¹ CARRERO, José Manuel Calderón e ALMENDRAL, Violeta Ruiz. *Op. Cit.*, p. 93

³¹² Revenue Provisions of the Reconciliation Act of 2010. Disponível em: <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3673>. Acesso em 10/01/2013.

³¹³ O Reino Unido engloba a Inglaterra, Gales, Escócia, Irlanda do Norte e as Ilhas de Scilly. Apesar de ser entendido como um país de *commom law*, devemos fazer uma exceção em relação à Escócia, cujo ordenamento jurídico filia-se à tradição romano-germânica, dizendo-se que o país possui um sistema de *civil law* misto.

³¹⁴ MARTINS FILHO, Luiz Dias. Considerações sobre norma antielisão no Reino Unido. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 195.

reprováveis do contribuinte. Todavia, existe toda uma problemática em relação a essas normas, como destaca Luiz Dias Martins Filho:

- a) a dificuldade de a redação legal prever todas as possibilidades de fatos futuros;
- b) a legislação por si poder a vir criar novas técnicas elisivas
- c) a norma antielisiva específica poder ser tão geral ou ampla na busca de prever situações futuras que poderá vir a prejudicar procedimentos legítimos;
- d) a norma antielisiva específica pode vir a fornecer um “mapa” para os que praticam a evasão, uma vez que tal norma define o que seria alcançado ou não;
- e) muito da prolixidade e complexidade legislativa é proveniente desse tipo de legislação;
- f) muitos dos primeiros participantes dos esquemas elisivos se beneficiam destas normas, a não ser que a legislação fosse retroativa, o que geralmente se entende como inaceitável;
- g) demora na implementação de normas antielisivas específicas podem resultar em significativa perda de receita tributária³¹⁵.

Algumas das questões referidas pelo autor já foram, inclusive, mencionadas pela jurisprudência da Inglaterra, como se verifica em trecho de uma decisão proferida pelo *Lord Simon of Glaisdale* em 1974:

Em alguns sistemas fiscais há um dispositivo geral que, em qualquer transação, na qual o objeto predominante é a elisão de tributo, deve ser invalidada para aquele propósito, mas é válida, entretanto, para todos os outros propósitos. Nosso próprio sistema fiscal não tem nada como tal dispositivo legal, mas, entretanto, tenta lidar com esquemas de elisão fiscal especificamente, na medida em que se vai tendo conhecimento deles. O resultado inevitável disso e de outras questões é uma codificação fiscal de tal complexidade que muitos cidadãos ordinários, particularmente aqueles engajados em atividades comerciais e industriais, procuram ajuda de expertos em assuntos tributários, tanto para si como para as empresas pelas quais são responsáveis. E, uma vez que a carga tributária é pesada (em algumas situações punitiva), como também há alguma demora para que os esquemas elisivos venham à tona (durante este período um enorme e inesperado ganho é acumulado) há um forte incentivo para que estes expertos devam seus talentos para planejar esquemas elisivos para seus clientes, reais e potenciais, e para que tais clientes adotem os esquemas planejados, (...) Parece difícil que um contribuinte astutamente aconselhado não consiga escapar do que deve ser sua equitativa parcela de carga tributária total e a deposite nos ombros de seus concidadãos. Mas, para os tribunais tentarem estender a lei para alcançar situações duvidosas não é somente produzir um mal direito mas correr o risco de subverter o próprio regime da lei³¹⁶.

³¹⁵ Ibid., p. 204.

³¹⁶ *Ransom v. Higgs* (1974) 3 All ER 949 apud MARTINS FILHO, Luiz Dias. *Op. Cit.*, p. 105.

O entendimento que predominou por muito tempo naquele país era o de que a norma tributária deveria ser interpretada de forma estrita e gramatical. Deste modo, os indivíduos eram livres para gerir seus negócios na busca da menor incidência tributária possível, exercendo o seu direito legítimo ao planejamento tributário, inclusive, com a prática de elisão fiscal.

Contudo, em tempos mais recentes, “um método teleológico e de exame dos propósitos da norma (*purposive approach*) vêm sendo introduzido na interpretação dos diplomas tributários e na aplicação aos fatos imponíveis (*factual matrix*)”³¹⁷.

Na visão de Luiz Dias Martins Filho, a jurisprudência no Reino Unido, a respeito da elisão fiscal, pode ser dividida em três períodos: (i) os métodos antigos e o caso do *Duque de Westminster* (1936); (ii) os posicionamentos após o caso *Duque de Westminster* (1936) e anteriores ao caso *Ramsey* (1981); e o caso *Ramsey* (1981) e os subsequentes³¹⁸.

O caso *IRC versus Duke of Westminster*³¹⁹, de 1936, é considerado emblemático no Reino Unido, no que concerne ao tratamento da elisão fiscal, anterior a 1980. O Duque de Westminster firmou contratos com diversos indivíduos (seus empregados), de pagá-los uma quantia em dinheiro (que equivaleria aos salários), a fim de se aproveitar de uma redução a título de imposto de renda.

O Lorde, inclusive, escreveu uma carta a seus empregados informando-os que eles continuavam com o direito de pleitear seus salários na vigência dos contratos. Ainda assim, a Câmara dos Lordes entendeu que o planejamento do Duque era perfeitamente válido, pugnando pela prevalência da substância sobre a forma na análise da lide tributária³²⁰.

Neste julgado, tornou-se clássica a assertiva do Lorde Atkin sobre a elisão fiscal, o qual foi voto vencido:

Não utilizo a palavra estratégia em qualquer sentido sinistro; por ela tem que ser reconhecido que o sujeito, seja pobre e humilde ou rico e nobre, tem o direito de dispor do seu capital e de sua renda de forma a extrair o mínimo

³¹⁷ MARTINS FILHO, Luiz Dias. *Op. Cit.*, p. 209.

³¹⁸ *Ibid.*, p. 210.

³¹⁹ *IRC v. Duke of Westminster* (1936) 19 TC 490, [1936] AC 1.

³²⁰ MARTINS FILHO, Luiz Dias. *Op. Cit.*, p. 212.

imposto. A única função do Judiciário é determinar o resultado jurídico de suas disposições até o ponto como elas afetam o imposto³²¹.

Por muito tempo prevaleceu, no Reino Unido, o princípio da liberdade de economia de tributos, em razão de uma teoria mais formalista da incidência tributária e a decisão proferida no caso *Duke of Westminster* (posterior ao caso *Gregory v. Helvering*, dos Estados Unidos), foi o precedente que estabeleceu tal orientação³²².

Após esse julgamento, a análise tributária passou a se basear no desmembramento da operação praticada pelo contribuinte na verificação de cada etapa, método que ficou conhecido como *step by step*, com o foco voltado para a forma do ato, desconectando a elisão da finalidade econômica.

B. J. Reynolds³²³ menciona que a orientação de que nenhum homem é obrigado a organizar seus negócios de modo a sofrer maior incidência tributária, permanece *good law*, mas os tribunais examinam de forma mais atenta as situações fáticas, desconsiderando aquelas que entender serem artificiais, citando como exemplo deste novo posicionamento os casos *Ramsay*³²⁴ e *Burmah Oil*³²⁵.

Na década de 1970 surgiu uma nova forma de evasão fiscal, ela se tornou um negócio e diversos esquemas de evasão passaram a ser negociados. Uma das características de tais esquemas foi direcionada a operações que já tinham ocorrido: a fabricação de uma perda fictícia para a pessoa jurídica, a qual poderia ser utilizada para compensar o passivo fiscal da empresa³²⁶.

Nesse sentido foi o caso *Ramsay Ltd. V. I.R.C.*³²⁷, julgado em 1981, no qual a Câmara dos Lordes proferiu entendimento no sentido de que a competência do parlamento para dispor

³²¹ IRC v. Duke of Westminster (1936) 19 TC 490, [1936] AC 1 *apud* ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.p. 177.

³²² CIPPOLINA, Silvia. *La Legge civile e la legge fiscale*. *Op.Cit.*, p. 172.

³²³ Relatório Nacional do Reino Unido. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*. Kluwer. V. LXXVIIIa, 1983. p. 581-596.

³²⁴ *W. T. Ramsay v. IRC. (1981) 54 TC 101*

³²⁵ *Burmah Oil Company Ltd. v Lord Advocate*. [1965] AC 75

³²⁶ TAX LAW REVIEW COMMITTEE. *Tax avoidance*. IFS Commentary n° 64. London: Institute for Fiscal Studies, 1997. p. 12.

³²⁷ *WT Ramsay Ltd v IRC* [1982] AC 300, (1981) 54 TC 101.

acerca da matéria tributária não excluía a competência jurisdicionada para enfrentar a elisão, haja vista que essa acarretava na perda de receita tributária.

A hipótese ventilada envolvia um esquema *self-cancelling*, no qual dois ativos foram criados, para que um deles tivesse seu valor aumentado e o outro diminuísse de valor, a fim de se evitar a tributação, já que ela não incidiria sobre ganhos de capital (ativo aumentado); ademais, com a venda do ativo reduzido, existiria perda dedutível, viabilizando o esquema circular.

A grande inovação neste caso foi que, levando-se em conta todo o esquema, ficou claro que a perda dedutível foi criada sem qualquer custo real (a exceção dos honorários do consultor), de modo que a Corte pode observar toda a série de transações realizada pelo contribuinte, para então admitir a alegada perda³²⁸.

Todavia, no julgamento do caso, o *Lord Justice Wilberforce* decidiu pela existência dos ganhos de capital já que foi analisada a realidade fática, de modo que o planejamento tributário foi desconsiderado pela Câmara dos Lordes, que afirmou o princípio que permite atingir as *composite transactions*, ainda que não se verificasse, propriamente, a realização de uma simulação³²⁹.

Cumprir trazer à baila a descrição do planejamento tributário feita por *Lord Justice Templeman*, membro da Corte Suprema do Reino Unido:

Um jogo circular em que o contribuinte e quatro atores contratados representavam uma peça teatral: nada acontecendo, a não ser o contribuinte que parece se livrar dos grilhões tributários. O jogo é reconhecível por quatro regras. Primeira, a peça é inventada e escrita antes da performance. Segunda, o dinheiro e os documentos de verdade circulam e são trocados. Terceira, o dinheiro é devolvido no fim da performance. Quarta, a situação financeira dos atores no final é a mesma do começo, salvo a situação do contribuinte no curso da performance que paga os atores contratados por seu sucesso. O objetivo da performance é criar a ilusão que algo aconteceu [...]; os atores nunca estão em uma situação que mostrem lucro e não há nenhuma chance de que eles serão bem-sucedidos. Os críticos estão equivocadamente informados de que a peça é baseada numa clássica obra-prima chamada *O Duque de Westminster*, mas, nesta peça, o velho empregado entra no teatro com o seu salário e sai com o legítimo direito a seu salário e a uma anuidade adicional³³⁰.

³²⁸ MARTINS FILHO, Luiz Dias. *Op. Cit.*, p. 215.

³²⁹ CIPPOLINA, Silvia. *La Legge civile e la legge fiscale. Op.Cit.*, p. 174.

³³⁰ W.T. Ramsey Ltd. v. IRC (1979) STC 582 at p. 583 CA. apud MARTINS FILHO, Luiz Dias. *Op. Cit.*, pp. 213-214.

O princípio enunciado nesse caso foi desenvolvido no caso *Furniss v. Dawson*³³¹, de 1984, que envolvia um esquema de venda de ações através de uma empresa intermediária offshore, havendo o reconhecimento de que havia sido inserido um determinado ato numa série de operações, somente para a finalidade de *tax avoidance*; este ato interposto foi desconsiderado, de sorte que a operação foi tributada como se tal ato nunca tivesse existido.

No caso *Furniss v. Dawson*³³², foi criada uma pessoa jurídica exclusivamente no intuito de funcionar como veículo para que fosse realizada uma troca de ações e se aproveitasse a isenção do imposto sobre ganhos de capital. Como não se entendeu pela simulação, a Câmara considerou de forma conjunta os negócios realizados, de modo a caracterizar a operação como uma venda direta da participação societária, de modo a não se aplicar a isenção³³³.

O posicionamento esposado neste caso passou a ser conhecido como o *new approach* à *tax avoidance* no Reino Unido³³⁴. De acordo com Cipollina, o *new approach* determina o alinhamento do entendimento da jurisprudência britânica com a norte-americana, onde um enfoque mais pragmático do problema já prevalecia desde 1935³³⁵.

A partir desse julgado, a jurisprudência passou, desde então, estabelecer uma linha demarcatória entre um planejamento tributário lícito de economia tributária, dentro dos limites determinados pela Câmara dos Lordes, e a elisão tributária ilícita, praticada através do abuso de formas jurídicas e para a realização de fins meramente fiscais, sem qualquer finalidade econômica ou negocial³³⁶.

Passou a se falar no princípio *Ramsay*³³⁷, ou no princípio *Ramsay-Furniss*, aplicável a operações circulares, isto é, quando, após a operação realizada, o valor ou bem continuou com o mesmo contribuinte, como esposado por *Lord Wilberforce*:

³³¹ *Furniss v Dawson*. HL 1984, 55 TC 324; [1984] STC 153; [1984] 2 WLR 226; [1984] 1 All ER 530.

³³² *Loc cit.*

³³³ GAMMIE, Dawson. Tax avoidance and the rule of Law: the experience of the UK. In: COOPER, Graeme. *Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBDF, 1997. pp. 190-191.

³³⁴ O Tax Commitee Revenue fala em *new realism*, que descreve a abordagem adotada pelos tribunais para coibir esses esquemas complexos e artificial de evasão fiscal. In: TAX LAW REVIEW COMMITTEE. *Op. Cit.*, p. 12.

³³⁵ CIPPOLINA, Silvia. *La Legge civile e la legge fiscale*. *Op.Cit.*, p. 176.

³³⁶ ROSEMBUJ, Tulio. *Op. Cit.*, p. 302.

³³⁷ *W. T. Ramsay v. IRC. (1981) 54 TC 101.*

Tendo em conta que um documento ou transação é genuíno, o tribunal não pode ir atrás dele para uma suposta substância subjacente ... Este é um princípio fundamental, mas não deve ser exagerado ou sobre-carregado. Enquanto obrigar o juiz a aceitar os documentos ou operações, encontrado para ser genuíno, como tal, não obriga o tribunal a olhar para um documento ou uma transação de forma individual, isolada de qualquer contexto a que pertence corretamente. Se for verificado que um documento ou operação se destina a produzir efeito como uma parte ou nexos ou uma série de transações, ou como ingrediente de uma operação mais ampla concebida como um todo, não há nada na doutrina para impedi-lo de ser assim considerado, para fazê-lo não é a preferir a forma em detrimento da substância ou substância a se formar. É tarefa do tribunal determinar a natureza jurídica de qualquer transação a que se pretende fazer incidir um imposto ou uma consequência de imposto e se isso emerge de uma série ou combinação de transações, destinadas a funcionar como tal, é que a série ou 545 combinações que podem ser considerados³³⁸. (tradução livre)

Insta ainda mencionar o comentário de Gustavo Courinha a respeito do referido julgado:

Com esta decisão surge a doutrina judicial anti-abuso no direito britânico, sob a designação de Ramsay Doctrine ou New Approach. Segundo o entendimento de Lord Wilberforce neste caso, que foi seguido a este respeito pelos restantes juízes e de acordo com a nova doutrina:

- uma operação intencionalmente levada a cabo em vários passos, todos eles dependentes uns dos outros;
- com o objetivo único e global de evitar a tributação, que de outro modo surgiria;
- em que a situação financeira do contribuinte será rigorosamente idêntica aquela que possuía no início da operação;
- deverá ser desconsiderada para efeitos tributários³³⁹.

Considerando que a evasão sempre foi considerada como crime no Reino Unido, sujeito a sanções, insta salientar as lições de Hermes Marcelo Huck acerca das penalidades ensejadas por tal prática:

³³⁸ Trecho de voto proferido no julgado *W. T. Ramsay v. IRC. (1981) 54 TC 101*.

No original: “Given that a document or transaction is genuine, the court cannot go behind it to some supposed underlying substance... This is a cardinal principle but it must not be overstated or overextended. While obliging the court to accept documents or transactions, found to be genuine, as such, it does not compel the court to look at a document or a transaction in blinkers, isolated from any context to which it properly belongs. If it can be seen that a document or transaction was intended to have effect as a part or nexus or series of transactions, or as an ingredient of a wider transaction intended as a whole, there is nothing in the doctrine to prevent it being so regarded; to do so is not to prefer form to substance, or substance to form. It is the task of the court to ascertain the legal nature of any transaction to which it is sought to attach a tax or a tax consequence and if that emerges from a series or combination of transactions, intended to operate as such, it is that series or 545 combination which may be regarded.”

³³⁹ COURINHA, Gustavo Lopes. *Op. Cit.*, pp. 31-32.

O sistema vigente de penalidades por evasão fiscal ganhou sua conformação atual a partir de 1960, quando a lei britânica passou a considerar passíveis de punição os seguintes atos, tipificados como de evasão fiscal: (i) deixar de declarar rendimentos ao Fisco, na forma prescrita em lei, (ii) apresentar declarações de rendimentos incorretas, por fraude ou negligência, (iii) apresentar contabilidade incorreta por fraude ou negligência, além de outras hipóteses esparsas pela legislação tributária do Reino Unido³⁴⁰.

Há ainda de se mencionar o *Code of Practice 9*, editado pela HM Revenue & Customs (HMRC), que é uma espécie de agência independente, que não se vincula ao governo inglês, sendo responsável pela administração e cobrança de uma série de tributos. Destarte, a HMRC é uma *law enforcement agency*, a qual é responsável pela investigação dos delitos fiscais mais graves, de modo que o *Code* descreve o processo através do qual tais investigações serão realizadas.

Registre-se que o país tem estudado a adoção de uma norma geral de combate ao *tax avoidance*. Em 1994 foi formado o *Tax Law Review Committee*, no âmbito do Institute for Fiscal Studies, encarregado de elaborar um relatório acerca da elisão fiscal, o qual foi publicado no ano de 1998³⁴¹.

Esse Comitê ainda chegou a elaborar a seguinte sugestão para seu texto:

Quando uma pessoa realizar uma operação dirigida a evitar ou reduzir a tributação, ela deve ser taxada como se houvesse realizado o negócio jurídico normal. Se a operação realizada não tiver qualquer objetivo não tributário, ela não pode ser considerada normal, de modo que ela deve ser tributada como se não houvesse ocorrido³⁴². (tradução livre)

O Comitê justificou a introdução de uma cláusula geral antiabuso no ordenamento jurídico do Reino Unido com as seguintes afirmações, como aduz Courinha:

- não recondução da aplicação da medida anti-abuso por aproximação a outros casos judiciais; - melhorar a delimitação entre elisão fiscal (*tax avoidance*) e direito ao negócio menos oneroso (*tax mitigation*); - impedir aplicações retroactivas, por via das proibições de retroactividade da norma

³⁴⁰ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, pp. 199-200.

³⁴¹ INLAND REVENUE. *A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: A Consultative Document*. October, 1998.

³⁴² No original: *Where a person carries out a tax driven transaction, he shall be taxed as if he carried out the normal transaction. If, because the tax driven transaction does not have any non-tax objective, there is no normal transaction, then he shall be taxed as if he did not take place.*

fiscal; - permitir o funcionamento de procedimentos legais de defesa dos interesses do contribuinte³⁴³.

Insta mencionar o entendimento de Tracey Bowley, no sentido de que não bastaria a introdução de uma norma geral antielisiva para lidar com a elisão fiscal para se resolver a questão da *tax avoidance*. Ademais, as regras específicas antielisivas devem ser realmente específicas, e não serem utilizadas a situações que fujam ao seu âmbito, transmutando-as indevidamente em cláusulas gerais³⁴⁴.

Nesse diapasão, as normas específicas de combate às práticas elisivas devem operar naquelas situações em que é realmente necessário se pontuar a hipótese de elisão tributária, ao passo em que a cláusula geral teria o condão de reforçar a capacidade do sistema judicial para a análise do espírito da lei e proporcionar um resultado alternativo quando aquele não é obtido³⁴⁵.

Nesse ínterim, insta salientar os comentários de Luiz Dias Martins Filho sobre o desenvolvimento da jurisprudência do Reino Unido tem se desenvolvido no que se refere à elisão fiscal:

- (a) O ônus de tributar deve estar relacionado à natureza legal da real e efetiva transação, aplicando uma construção finalista (*purposive construction*) ao Direito Tributário pertinente, isto é, o real e efetivo fato jurídico (a real e efetiva transação legal) é para ser tributada. Para tanto, não parece ser necessária uma recharacterização. Urge muito mais uma análise para encontrar o que era o real negócio, do que recharacterizá-lo como algo diferente do que as partes pretendiam.
- (b) O Direito Tributário é para ser aplicado visando ao resultado final (*end result*) onde há uma série preordena de transações (no sentido de que não haverá real probabilidade de que todas as transações na série não venham a ocorrer).
- (c) O novo método diz respeito aos efeitos fiscais das efetivas transações, e não às simulações.
- (d) Não há nenhum teste geral antielisão que automaticamente traga o princípio dos casos *Ramsey/Furniss* à baila, mas um motivo elisivo poderá ser reelevante para colocar uma transação dentro do seu contexto para determinação do real negócio. Geralmente o propósito de um contribuinte em elidir tributos não é relevante para decisão de uma questão tributária. Entretanto, uma dada intenção poderá ser um fator relevante na averiguação do que foi feito, especialmente se a existência de uma operação casada é para ser analisada como uma questão factual.

³⁴³ COURINHA, Gustavo Lopes. *Op. Cit.*, p. 40, nota n° 67.

³⁴⁴ BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Wich way forward?* Tax Law Review Committee Discussion Paper n° 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. pp. 3-9.

³⁴⁵ BOWLER, Tracey. *Op. Cit.*, p. 27 e 38.

(e) Se uma “vantagem” tributária surge como parte de um negócio efetivo, real, deve ser admitida a sua permanência, mas se essa “vantagem” não resulta de um negócio efetivo não será permitido que subsista³⁴⁶.

Courinha destaca o julgado *Macniven v. Westmoreland Investments Limited*³⁴⁷, como o mais emblemáticos da jurisprudência mais recente:

[...] a empresa Westmoreland Investments Limited (WIL) enfrentava uma perspectiva de bancarrota, encontrando-se sem qualquer património (o qual fora alienado para pagamento da totalidade de suas dívidas), com exceção, porém, dos juros de um empréstimo concedido pela empresa-mãe – um Fundo de Pensões isento de impostos sobre o rendimento – no valor de 40 milhões de Libras. Na situação em que se encontrava, e não possuindo qualquer activo, seria literalmente impossível pagar essa ou outras dívidas, bem como contrair qualquer empréstimo com tal fim; ponderou-se, então, efectuar o pagamento dos juros, por via da contratação de um novo empréstimo junto do Fundo de Pensões; o objetivo manifesto era, uma vez pagos os juros, alienar a WIL como uma sociedade de significativos custos fiscais realizados, que poderiam ser deduzidos e eventuais lucros tributáveis que se realizassem, nos anos subseqüentes. Tratava-se pois, de gerar despesas dedutíveis que até então eram meramente potenciais³⁴⁸.

Na hipótese, a Câmara dos Lordes entendeu como válida a construção fiscal do contribuinte, optando por não aplicar a doutrina *Ramsey* na perspectiva de uma cláusula geral antielisiva, mas tão somente como referencial interpretativo das normas tributárias, reduzindo em muito seu âmbito de aplicação³⁴⁹.

Nesse caso e em outros posteriores, como *Barclays Mercantile Business Finance Limited v. Mawson*³⁵⁰, os juízes lordes realçaram a necessidade de se investigar a finalidade da legislação para se aplicar as doutrinas tradicionais, de modo a se aplicar à operação real praticada pelas pessoas, no caso concreto.

Também se verificam, no ordenamento jurídico britânico, outras abordagens no que se refere ao tratamento da *tax avoidance*, como a *principles based approach*³⁵¹, semelhante a uma declaração de finalidade da legislação e cuja implementação vai depender de uma melhor

³⁴⁶ MARTINS FILHO, Luiz Dias. *Op. Cit.*, p. 216.

³⁴⁷ *Westmoreland Investments Ltd v MacNiven* (HMIT) [2001] UKHL 6.

³⁴⁸ Tradução de Gustavo Lopes Courinha. In: COURINHA, Gustavo Lopes. *Op. Cit.*, pp. 37-38.

³⁴⁹ *Ibid.*, p. 38.

³⁵⁰ *Barclays Mercantile Business Finance Limited v Mawson* (2002 STC 1068).

³⁵¹ HM TREASURY AND HMRC. *Principles-based approach to financial products avoidance: a consultation document*. December 2007.

definição, mais clara e adequada, da relação entre os contribuintes, a Administração Tributária e o Parlamento.

7 A EVOLUÇÃO DO TRATAMENTO DA ELISÃO E DA EVASÃO FISCAL NO BRASIL

7.1 A situação anterior à Constituição da República de 1988

No intuito de se montar um panorama histórico brasileiro de combate à elisão, se faz necessário discorrer sobre as doutrinas mais relevantes no que se refere à distinção entre os institutos da evasão e da elisão.

Registre-se que Marco Aurélio Greco identifica três fases do planejamento tributário, as quais se caracterizam por terem foco em distintas questões ou problemas jurídicos enfrentados, a fim de se apontar os (contornos) da liberdade do contribuinte na sua vida econômica:

A primeira fase corresponde ao que se pode denominar de fase da *liberdade salvo simulação* em que o tema central era apenas a figura da simulação assim conceituada pelo Direito Civil.

A segunda corresponde à fase da *liberdade salvo patologias dos negócios jurídicos* em que temos que discutir outras figuras como a fraude à lei, o abuso de direito e o abuso de formas.

E a terceira fase é da *liberdade com capacidade contributiva*.³⁵²

Há de mencionar, ainda, o método proposto por Anderson Furlan³⁵³, que dividiu a marcha doutrinária acerca da elisão em quatro fases distintas:

(i) a primeira corresponde ao período anterior à edição do Código Tributário Nacional, em 1966;

(ii) a segunda fase se situa no lapso temporal entre a vigência do referido Código até o advento da Constituição da República de 1988;

³⁵² GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.*, p. 133.

³⁵³ FURLAN, Anderson. *Elisão Fiscal. Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual*. Almedina: Coimbra, 2007. p. 19.

(iii) a terceira fase compreende o período pós-Constituição de 1988 até a edição da Lei Complementar nº 104/2001, a qual introduziu no CTN o parágrafo único do artigo 116, também conhecido como “cláusula geral antielisiva”;

(iv) o quarto e último período analisado será o período após a vigência desta cláusula até os dias atuais.

Desde já, informamos que é adotada tal divisão histórico-metodológica ao longo de nosso trabalho, com a ressalva de que abordaremos os itens (i) e (ii), que incluem o período anterior à edição do Código Tributário Nacional e antes da promulgação da Constituição de 1988 no mesmo tópico.

7.1.1 O tratamento da elisão tributária antes da vigência do Código Tributário Nacional

Inicialmente, frisa-se que as Constituições brasileiras editadas nos anos de 1891, 1934 e 1937 faziam alusão, apenas de modo genérico, ao princípio da legalidade tributária³⁵⁴ no ordenamento jurídico brasileiro. Ressalta-se que somente na Carta de 1946³⁵⁵ a legalidade foi consagrada como princípio expresso da tributação.

De acordo com as lições de Bernardo Ribeiro de Moraes, o sistema tributário definido na Constituição de 1946, preservando o modelo federativo, fundamentava-se em três premissas básicas:

³⁵⁴ BRASIL. Constituição de 1891. Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 30 - Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

BRASIL. Constituição de 1934. Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos.

BRASIL. Constituição de 1937. Art. 13 - O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes:

d) impostos;

³⁵⁵ BRASIL. Constituição de 1946. Art. 65. Compete ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República:

II - votar os tributos próprios da União e regular a, arrecadação e a distribuição das suas rendas. (...)

Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

§ 2º Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. (...)

§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Coexistência de três sistemas tributários autônomos, um para cada unidade política da Federação (União, Estados e Municípios), originando três campos supostamente estanques, separados; adoção de uma classificação dos impostos, citado estes apenas pelo seu nome jurídico, desprezado o conteúdo econômico; autonomia financeira das três entidades políticas da Federação, outorgada através de impostos privativos, embora houvessem (*sic*) participações financeiras no produto da arrecadação de impostos de um poder tributante³⁵⁶.

Anderson Furlan, tratando desse período histórico, aduz que as condutas entendidas como lícitas, praticadas no intuito de se reduzir a incidência fiscal, eram combatidas através de ficções normativas e presunções jurídicas direcionadas aos casos específicos, inexistindo cláusula legal que autorizasse a interpretação econômica ou que reprimisse o exercício abusivo de algum direito na seara tributária³⁵⁷.

Ressalte-se que na Segunda Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, realizada no ano de 1940, foram levantados diversos problemas de natureza tributária, de modo a se reconhecer, na doutrina e na Administração Fiscal, a necessidade da elaboração de um conjunto de normas gerais na seara tributária.

Nessa linha de pensamento, foi convocada a Primeira Conferência Nacional da Legislação Tributária, em 1941, na qual o tema da codificação recebeu tratamento orgânico, aplicável por igual aos três níveis de governo, os quais permaneceriam legislando acerca de seus próprios tributos, porém, com estrita observância daqueles princípios comuns por ela traçados, que imprimiriam ao sistema a desejada uniformidade³⁵⁸.

Paralelamente, acentuou-se a centralização administrativa, no intuito de contribuir para a busca da solução dos problemas, com a edição de diversos decretos-lei para tentar resolver questões relativas aos conflitos de competência tributária. Entretanto, os problemas inerentes ao sistema tributário continuavam causando efeitos nocivos ao desenvolvimento nacional, de forma a impor a urgente necessidade de uma sistematização racional da ordem jurídica tributária³⁵⁹.

³⁵⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 4ª ed. Revista e atualizada até 1993. Forense: Rio de Janeiro, 1995. p. 143.

³⁵⁷ FURLAN, Anderson. *Op. Cit.*, p. 23.

³⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Assalto Tributário*. p. 5. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/06/9f89862artigo_99.pdf. Acesso em 01/04/2013.

³⁵⁹ *Loc. Cit.*

Merece destaque a obra de Rubens Gomes de Souza³⁶⁰, pioneiro na distinção entre as condutas lícitas (evasão) e ilícitas (fraude fiscal) que tivessem por objetivo a eliminação, a redução ou o diferimento da tributação: a fraude fiscal implicaria em violação legal, sendo, de tal modo, punível, ao passo que a evasão seria lícita.

O critério utilizado pelo autor para que fossem diferenciadas as duas figuras era o temporal, de modo que a evasão ocorreria antes do fato gerador, enquanto a fraude fiscal era praticada após a sua ocorrência³⁶¹.

Importante ainda mencionar que Aliomar Baleeiro³⁶² incluiu a evasão como uma das reações dos contribuintes à tributação, conceituando-a como o nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal, a qual pode ser lícita ou ilícita.

Na mesma linha de pensamento, Alfredo Augusto Becker lecionava que a fraude fiscal (nomenclatura que ele utilizava para se referir às condutas ilícitas, que hoje entendemos como evasão) era a conduta do contribuinte que visava a eliminar o pagamento de tributos devidos mediante a utilização de meios ilícitos³⁶³.

Por outro lado, a evasão (conduta lícita do contribuinte para a economia tributária) seria a ação cujo objetivo seria o de evitar a ocorrência do fato gerador, impedindo, portanto, que se originasse a obrigação tributária, sendo considerado, por consequência, lícito³⁶⁴.

Ademais, no entender deste doutrinador, o contribuinte teria o direito de organizar sua vida comercial da forma menos onerosa possível, desde que, para tanto, não incorresse na violação de nenhuma norma jurídica, entendendo, portanto, pela licitude da economia tributária ou evasão³⁶⁵.

Essa visão denota uma clara influência da doutrina clássica alemã no pensamento do autor, que, em diversos trechos de sua obra, cita trechos da obra de Albert Hensel para justificar sua orientação.

Registre-se, nesse período, a posição de alguns autores nacionais no sentido de se aplicar a interpretação econômica ao ordenamento jurídico brasileiro. Amílcar Falcão, a seu

³⁶⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1954. p. 100.

³⁶¹ *Ibid.*, pp. 99-100.

³⁶² BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. pp. 163-164. Menciona-se que a primeira edição é data de 1955.

³⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Lejus, 1972. p. 123.

³⁶⁴ *Ibid.*, p. 124.

³⁶⁵ *Loc. Cit.*

turno, defendia sua aplicação como técnica especial à disposição do intérprete, para que fosse declarada a lei, não apenas em sua letra, mas também em seu espírito, retirando-se do contribuinte “a faculdade de decidir do modo e do montante pelos quais serão pagos os tributos”³⁶⁶.

Ademais, para o autor, a interpretação econômica decorreria do princípio da legalidade:

Tem sido asseverado, com propriedade, que, ao invés de contrapor-se àquele postulado da reserva da lei, o método em cogitação [interpretação econômica] é dele uma consequência (sic). Assim, o afirmamos nós, em trabalho anterior: ‘Verdadeiramente, o que aí existe é a recíproca do dever de legalidade a que está sujeita a própria administração: se o esquema legal da tributação é vinculante para o Estado, não há por que deixar de sê-lo para o contribuinte’³⁶⁷.

Rubens Gomes de Souza, apesar de não fazer referência expressa aos autores alemães, estabeleceu princípios basilares do que denominava a “interpretação moderna do direito tributário”, notoriamente sob a influência da interpretação econômica que até então vigorava na Alemanha:

- A) – Podem ser adotados todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização integral das *finalidades* da lei;
- B) – Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com seus *efeitos econômicos* e não de acordo com a sua forma jurídica: este é o princípio básico e dele decorrem os restantes;
- C) – Os efeitos *tributários* dos atos, contrato ou negócios são os que decorrem da lei tributária e não podem ser modificados ou alterados pela vontade das partes, ao contrário do que acontece no direito privado, em que as partes, pelo menos em certos casos, podem alterar ou modificar os efeitos jurídicos dos atos, contratos ou negócios, mudando-lhes a forma embora sem lhes alterar a substância;
- D) – Por conseguinte, os atos, contratos ou negócios cujos efeitos econômicos sejam *idênticos*, devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes;
- E) – Finalmente, a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente *nulo*, ou mesmo ilícito, não impede que seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos³⁶⁸.

³⁶⁶ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. 5ª ed., atualizada por Flavio Bauer Novelli. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1994. p. 81.

³⁶⁷ FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 18.

³⁶⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. *Op. Cit.*, pp. 60-61.

Ruy Barbosa Nogueira também era defensor desta teoria, como se nota do seguinte trecho de sua obra:

Embora as formas de expressão do Direito sejam instrumentos jurídicos, no caso das leis tributárias, *o conteúdo é incontestavelmente de natureza econômica*, pois os índices de riqueza ou de capacidade contributiva é que são objeto da tributação.

Em particular para as leis tributárias, é de se observar que os ‘fundamentos econômicos’ não são elementos separáveis da própria lei, mas fazem parte de seu conteúdo normativo, pois uma norma é qualificada como tributária quando na sua figura jurídica estão os *pressupostos de fato* da incidência que ela descreve *in abstracto* e estes pressupostos que, pela natureza das coisas e escolha do legislador, são econômicos, é que, ao se realizarem, dão nascimento ao vínculo jurídico, ao direito de crédito, portanto, vida à normatividade: ‘não é a norma em si e por si só que faz surgir para o Estado uma pretensão de imposto suscetível de execução, mas somente um concreto evento da vida econômica que se apresenta juridicamente como uma realização (antes apenas hipoteticamente descrito) do fato gerador do imposto’ (Hensel). Eis porque na interpretação da lei tributária se há de indagar desse aspecto *constitutivo* do direito. (...) *Os fundamentos econômicos da lei tributária vinculam e condicionam os efeitos jurídicos*³⁶⁹. (grifos no original)

Entretanto, esse posicionamento não era unânime. Olavo Bilac de Pinto, por exemplo, era contra a aplicação desta doutrina ao direito pátrio, em razão de ela se basear em critérios subjetivos de interpretação:

A admissão da tese de que as autoridades fiscais podem opor uma apreciação econômica à definição legal do fato gerador ou que lhes é facultado eleger, por meio de critérios econômicos subjetivos, um devedor do imposto diverso daquele a quem a lei atribui a obrigação de pagar o tributo, equivale a esvaziar o princípio da legalidade do seu conteúdo.

A substituição do critério jurídico, que é o objetivo e seguro, pelo do conteúdo econômico do fato gerador e no processo de sua atribuição a uma qualificação física e jurídica, implica trocar o princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbítrio, incompatíveis com o sistema constitucional brasileiro³⁷⁰.

Becker, que foi um dos maiores críticos da interpretação econômica, chegou a qualificá-la como o “maior equívoco do Direito Tributário”, em razão sua aplicação na seara

³⁶⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. pp. 43-44.

³⁷⁰ PINTO, Olavo Bilac de Oliveira. *Estudos do Direito Público*. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 74.

fiscal destruir a certeza e praticabilidade deste ramo do direito, invertendo e fenomenologia jurídica e negando a utilidade do critério jurídico de interpretação³⁷¹.

Ademais, para o autor, entender válida a aplicação da interpretação econômica na seara tributária importaria também na implantação da teoria do abuso de direito neste ramo do direito. Ele faz uma breve exposição da doutrina francesa do abuso de direito para concluir no sentido de que tal teoria não poderia ser transposta para o direito tributário, haja vista que o abuso não poderia ser considerado categoria específica entre os atos repreensíveis; de tal sorte, o abuso configuraria apenas um ilícito moral, não podendo ser considerado como tal no plano jurídico³⁷².

Por fim, insta mencionar que, ainda nessa época, havia uma preocupação com a justiça tributária, como se pode ver da ressalva feita por Becker:

Sem dúvida, a ‘moralização do direito’ pela criação de novas regras jurídicas justas em substituição das injustas, é obra meritória e indispensável para o aperfeiçoamento do homem e da sociedade. Entretanto, esta ação moralizadora cabe exclusivamente ao Poder Legislativo (criador das regras jurídicas) e não ao Poder Executivo e nem ao Poder Judiciário³⁷³.

7.1.1.1 A orientação jurisprudencial sobre o “abatimento do prêmio do seguro”

Importante mencionar que no final da década de 40 e início da década de 50 do século passado, um caso de planejamento tributário tornou-se bastante comum no país, sendo conhecido como “abatimento do prêmio do seguro”³⁷⁴.

O Decreto nº 24.239/47, que regulamentava sobre o imposto sobre a renda das pessoas físicas, permitia que os contribuintes abatessem da renda bruta tributável do imposto os valores pagos a companhias seguradoras, a título de prêmio de seguro de vida.

Com isso, naquela época, muitos contribuintes celebraram contratos de seguro de vida, efetuando o pagamento do valor do prêmio (devidamente abatido na Declaração de

³⁷¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. Cit.*, p. 118.

³⁷² *Ibid.*, pp. 126-128.

³⁷³ *Loc. Cit.*

³⁷⁴ FURLAN, Anderson. *Op. Cit.*, p. 39.

Rendimentos) com recursos obtidos por empréstimo junto às próprias companhias seguradoras.

Ao fim do lapso temporal (muitas vezes o contrato era feito por apenas alguns dias), os contribuintes cancelavam o contrato de seguro e saldavam o empréstimo tomado às companhias com o valor do prêmio que, com o cancelamento do seguro, lhes havia sido devolvido, ainda que descontadas as despesas operacionais e eventuais juros.

Em sede administrativa, o Primeiro Conselho de Contribuintes manifestou o seguinte entendimento:

A operação não tem nada que se assemelhe a um seguro de vida, na sua exata significação jurídica e social, porque a liquidação do prêmio, feita com o produto do empréstimo contraído no mesmo instante, não constituiu despesa efetiva e real, suportada pelo contribuinte e ainda porque o contrato de seguro sob essa modalidade torna absolutamente inócuo, inexistente, o elemento 'risco' dos contratos dessa natureza (...)
Tendo objetivo lícito e encerrando declaração de vontade desconforme aos fins éticos do Direito, não pode semelhante modalidade de seguro de vida produzir efeitos contra terceiros, principalmente quando o terceiro visado pelo dano é a Nação³⁷⁵.

Analisando o mesmo caso, em 1955, o Tribunal Federal de Recursos entendeu incabível a dedução do prêmio do seguro, em razão de o contrato de seguro ter sido um meio falacioso utilizado pelo contribuinte para lesar o Fisco.

Registre-se que, alguns anos depois o caso chegou ao Supremo Tribunal Federal, gerando um grande debate acerca de tal operação, como mencionam Marciano Seabra de Godoi³⁷⁶ e Ricardo Lobo Torres³⁷⁷.

Nesse sentido, eles dividem a jurisprudência do Pretório Excelso em três grupos, que forneceram qualificações distintas para os atos dos contribuintes que praticaram as operações envolvendo os contratos de seguro: a primeira, da economia lícita; a segunda, da fraude à lei; e, por fim, a da simulação, que enquadrava a conduta do contribuinte no campo da evasão, ou seja, ilícita.

A primeira qualificação traduzia uma postura ultraformalista do Supremo, cujos adeptos defenderam que a operação referida era inatacável, em razão de os contribuintes

³⁷⁵ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 42.056. Julgado em 24.05.1954.

³⁷⁶ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 79. Jan/2001. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 75-85.

³⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*. Op. Cit., p. 136.

simplesmente terem criado um artifício lícito para afastar o tributo, através de uma “brecha da lei”.

Esta orientação estava ligada a pressupostos que, na atualidade, são considerados superados na doutrina e na jurisprudência, tais como a interpretação restritiva das leis fiscais³⁷⁸, e a posturas ultraliberais, que privilegiaram a autonomia da vontade do contribuinte.

O segundo entendimento foi o de que se deveria impedir a dedução dos prêmios, haja vista terem os seguros sido feitos em fraude à lei tributária, no entender da Corte. Registre-se que Ricardo Lobo Torres aponta que esse foi o posicionamento adotado pelo Supremo na maior parte dos casos sobre este tema³⁷⁹.

Nessa linha, o Ministro Orosimbo Nonato asseverou no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº 3.419:

FRAUDE A LEI FISCAL. DESPROVIMENTO DE RECURSO DE MANDADO DE SEGURANÇA.

A possibilidade de fraude à lei fiscal é posta em dúvida por alguns D.D., dado o caráter estrito e inapliável da lei aludida. Mas a lição mais aceita é a da possibilidade de fraude à lei fiscal. E exatamente nesse campo é que as fraudes se expandem e se aguçam porque o contribuinte usa de todas as tramas, de todas as traças, de todo o engenho para subterfugar à imposição fiscal. A fraude à lei se caracteriza pelo uso de meios ilícitos em si para o logro de fins contrários aos da lei. É, na lição de Vallery, o ato praticado ao fito de subtrair, em determinados casos, a aplicação de normas a eles naturalmente aplicáveis. De um modo ou de outro existe a fraude à lei em matéria fiscal e no caso o Egrégio Tribunal Federal de Recursos concluiu pela sua ocorrência, pois que se trata de apólice de seguro resgatada prematuramente³⁸⁰.

Deste modo, os contribuintes que realizaram o planejamento tributário esvaziaram os contratos de seguro de sua finalidade prática (proteger os segurados contra riscos de sinistros) e utilizaram a forma do contrato de seguro para, de modo artificioso, ter acesso a um

³⁷⁸ Essa posição foi esposada no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 36.344, 35.194 e 37.293, cujas ementas seguem transcritas:

IMPOSTO DE RENDA. SEGURO DOTAL. LEGITIMIDADE DO DIREITO DO PREMIO DE SEGURO. (STF. RE 36344, Relator(a): Min. ARI FRANCO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/1958)

IMPOSTO DE RENDA - REDUÇÃO DO PREMIO DO SEGURO DOTAL EMBARGOS REJEITADOS. (STF. RE 35194, Relator(a): Min. LAFAYETTE DE ANDRADA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 11/07/1960)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PARA EFEITO DE PAGAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA SÃO DEDUTIVEIS OS PREMIOS DE SEGUROS DOTAIS. AS LEIS FISCAIS TEM QUE SER INTERPRETADAS RESTRITIVAMENTE. ONDE A LEI BENEFICIA, AHI CHEGA O BENEFICIO; ONDE A LEI FISCAL RESTRINGE A NINGUEM E DADO AMPLIAR. (STF. RE 37293, Relator(a): Min. SAMPAIO COSTA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/05/1958)

³⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário. Op. Cit.*, p. 137.

³⁸⁰ STF. RMS: 3419, Relator: OROSIMBO NONATO, Data de Julgamento: 06/07/1956.

benefício instituído na lei tributária para situações em que o contribuinte realmente se precavia contra o risco de perder sua vida. Nesse sentido foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 40.518, cuja ementa segue transcrita:

IMPOSTO DE RENDA. SEGURO DE VIDA FEITO PELO CONTRIBUINTE PARA FURTAR-SE AO PAGAMENTO DO TRIBUTO. FRAUDE A LEI. ALÉM DA PRIMEIRA CATEGORIA DE FRAUDE A LEI, CONSISTENTE EM VIOLAR REGRAS IMPERATIVAS POR MEIO DE ENGENHOSAS COMBINAÇÕES CUJA LEGALIDADE SE APOIA EM OUTROS TEXTOS, EXISTE UMA SEGUNDA CATEGORIA DE FRAUDE NO FATO DO ASTUCIOSO QUE SE ABRIGA ATRAS DA RIGIDEZ DE UM TEXTO PARA FAZE-LO PRODUZIR RESULTADOS CONTRARIOS AO SEU ESPIRITO. O PROBLEMA DA FRAUDE A LEI E IMANENTE A TODO ORDENAMENTO JURÍDICO, QUE NÃO PODE VER, COM INDIFERENÇA, SEREM ILIDIDAS, PELA MALÍCIA DOS HOMENS, AS SUAS IMPOSIÇÕES E AS SUAS PROIBIÇÕES. EXECUTIVO FISCAL JULGADO PROCEDENTE³⁸¹.

No ano de 1966, o STF reafirmou a força desse precedente, no julgamento no Recurso em Mandado de Segurança nº 16.105-GB, como se nota do voto proferido pelo Ministro Relator Luiz Gallotti, após sólida resenha doutrinária:

IMPOSTO DE RENDA. SEGURO COM QUE SE VISA A SONEGAÇÃO DO IMPOSTO. FRAUDE A LEI. A FRAUDE A LEI MUITAS VEZES CONSISTE, COMO ASSINALAM OS MESTRES, EM ABRIGAR-SE ALGUEM NA LITERALIDADE DE UM TEXTO PARA FAZE-LO PRODUZIR EFEITOS CONTRARIOS AO SEU ESPIRITO. SRGURANCA NEGADA.

[...] fraude à lei significa tanto violar regras imperativas por meio de engenhosas combinações cuja legalidade se apóia em outros textos ditados com finalidade distinta, como abrigar-se astuciosamente atrás da rigidez de um texto para fazê-lo produzir resultados contrários ao seu espírito³⁸²

A terceira qualificação foi no sentido de que a operação era *simulada*. Essa qualificação foi adotada por Aliomar Baleeiro em seu voto no RMS 16.050, afirmando que se tratava de uma simulação e para chegar à conclusão de que houve simulação utilizou-se da “interpretação econômica do Direito Fiscal”:

IMPOSTO SOBRE A RENDA - DEDUÇÃO DO PREMIO DE SEGURO DE VIDA. SE TOTAL, A PREMIO ÚNICO, PAGO POR EMPRESTIMO DA SEGURADORA, RESGATADA APOLICE NO ANO SEGUINTE,

³⁸¹ STF. RE 40518, Relator(a): Min. LAFAYETTE DE ANDRADA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÂNDIDO LOBO - CONVOCADO, Segunda Turma, julgado em 19/05/1959.

³⁸² STF. RMS 16.105, Relator(a): in. LUIZ GALLOTTI, julgado em 03/03/1966, DJ 17-08-1966.

CARACTERIZA-SE A SIMULAÇÃO FRAUDULENTA CONTRA O FISCO. - INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DA LEI FISCAL. - APLICAÇÃO DE TEORIA DA SIMULAÇÃO DOS ATOS JURIDICOS.

Sr. Presidente, o voto de V. Exa. tem o abono, dentre outros, de Gaston Jèze, que, discutindo a respeito da lacuna da lei, - os americanos costumam chamar de *loophole* - acha que se o contribuinte dela se socorre, não faz mais do que exercer seu direito. (...)

Acontece que me inclino, na interpretação das imposições fiscais, para olhar o conteúdo econômico dos fatos.

Como é que ele fez esse seguro? O que diz a lei?

A lei diz: amparar a família, encorajando o seguro.

Se ele fez mesmo um seguro absurdo de grande, ceito. Mesmo o *dotal*.

Nenhum homem, em seu normal juízo, faz um seguro *dotal*, em um País, que, há vinte anos, está em inflação. Quem faz um seguro desses sabe que, no final do prêmio, vai receber uma quantia que não tem valor correspondente, em termos de poder aquisitivo, àquele que pagou.

No caso o seguro foi feito com o empréstimo da empresa. De modo que se denuncia, aí, uma fraude.

Dir-se-á que é uma fraude requintada, intelectualizada, sutil. Ainda assim, é uma fraude.

Essa interpretação econômica do Direito Fiscal que os juristas, geralmente, repelem, nada mais é que o princípio, ou melhor, aquilo que V. Exa. conhece como mestre e ensinou tantas gerações: a teoria da simulação dos atos jurídicos, de Ferrara, tal como expôs no Brasil nosso antecessor e mestre nesta Casa, Ministro Eduardo Espínola. Porque aí é uma simulação. Simula-se um seguro, para efeito de obter-se uma dedução e depois se resgata logo a apólice³⁸³.

Saliente-se que, em 1962, o Plenário do Supremo Tribunal Federal voltou a deliberar sobre a matéria, mas, por maioria, considerou a prática legítima ao analisar o caso concreto³⁸⁴.

Para Marciano Seabra de Godoi³⁸⁵, a hipótese versada nesses julgados configurava uma fraude à lei tributária, tendo em vista que os contribuintes utilizaram de maneira artificiosa a forma jurídica do seguro no intuito obter a dedução do prêmio no imposto de renda.

Gabriel Troianelli sustentou que a jurisprudência do STF teria superado e abandonado a tese de que os seguros foram realizados em fraude à lei tributária, e afirmou que “na

³⁸³ STF. RMS 16.050, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/1966, DJ 17-08-1966.

³⁸⁴ IMPOSTO DE RENDA. SEGURO DOTAL. LEGITIMIDADE DO DIREITO DO PREMIO DE SEGURO. (STF. RE 36344, Relator(a): Min. ARI FRANCO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/1958, RTJ VOL-00023-01 PP-00217)

³⁸⁵ GODOI, Marciano Seabra de. *A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Op. Cit.*, p. 84.

verdade, o argumento da fraude à lei fiscal só foi acolhido no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança n.º 3.419, em seis de julho de 1956”³⁸⁶.

Ricardo Lobo Torres, a seu turno, elogiou a coerência da jurisprudência do STF que declarou legítima a conduta do contribuinte nas hipóteses em que não se verificava abuso de formas, e, nos demais casos (de fraude à lei ou de fraude contra à lei), a Corte estava alinhada com a doutrina predominante no país³⁸⁷.

7.1.2 O anteprojeto do Código Tributário Nacional

Em 1953, Rubens Gomes de Souza elaborou o Anteprojeto do Código Tributário Nacional, a pedido da oposição ao governo federal da época, sendo o mesmo apresentado pelo deputado Aliomar Baleeiro ao Congresso Nacional, no ano de 1953.

Anderson Furlan informa que o ambiente no Brasil, neste período, se mostrava favorável ao combate da evasão legítima, em razão das influências da interpretação econômica, como já asseverado, e do entendimento dos Tribunais e da Administração Fiscal, no sentido da rejeição aos artifícios dos contribuintes para evitar ou reduzir a tributação³⁸⁸.

Em consonância com a Exposição de Motivos n.º 1.250, de 21 de julho de 1954, do Ministro da Fazenda, que encaminhou o anteprojeto de lei ao Presidente da República, a Comissão se preocupou em desenvolver seus trabalhos no terreno exclusivamente jurídico, evitando soluções que viessem a interferir na orientação política ou econômica que se desejasse conferir através da legislação tributária específica, ou que condicionassem a formulação de tal orientação àqueles a quem competia essa responsabilidade, como salienta Oswaldo José Rebouças³⁸⁹.

Após a conclusão do anteprojeto, foi este publicado no Diário Oficial da União em 25 de agosto de 1953, e exposto em avulsos amplamente divulgados em todo o país para receber

³⁸⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A fraude à lei tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 84. Set. 2002. São Paulo: Dialética, 2002. p.72.

³⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário. Op. Cit.*, p. 138.

³⁸⁸ FURLAN, Anderson. *Op. Cit.*, pp. 36-37.

³⁸⁹ REBOUÇAS, Oswaldo José. *A codificação do Direito Tributário no Brasil sob uma perspectiva histórica*. p. 10. Disponível em: http://www.auditece.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=717:a-codificacao-do-direito-tributario-no-brasil-sob-uma-perspectiva-historica-&catid=43:opinao&Itemid=119. Acesso em: 10 jan. 2013.

críticas e sugestões. Na primeira fase dos trabalhos (de março a setembro de 1953), após apresentadas as sugestões, a Comissão examinou o anteprojeto em todos os seus artigos, confrontando-os com a legislação vigente e analisando-os à luz da jurisprudência predominante, da doutrina e do direito comparado³⁹⁰.

Em paralelo, a Comissão buscou, por meio da realização de reuniões, palestras e debates realizados nas diversas regiões do país, as considerações das autoridades fazendárias, das entidades representativas dos contribuintes, das associações culturais e dos estudiosos da matéria, pretendendo captar as aspirações e receber sugestões dos operadores da lei, que lidam em seu cotidiano, de forma direta com as situações a serem tratadas pela nova legislação³⁹¹.

Na segunda fase dos trabalhos, que se deu entre janeiro e abril de 1954, a Comissão realizou um novo exame integral do anteprojeto e das 1.152 sugestões recebidas; concluída tal análise, o Relator Geral da Comissão Especial, Rubens Gomes de Sousa, discutiu e votou o texto definitivo do projeto e a justificação individual de seus artigos em maio de 1954³⁹².

Após consolidada a proposta, o anteprojeto foi entregue ao Ministro da Fazenda, a fim de ser encaminhado à rotina do processo legislativo de elaboração das leis, tendo recebido parecer favorável após discutido na Comissão de Constituição e Justiça do Congresso Nacional.

Contudo, quando posto em pauta para deliberação, os sucessores de Oswaldo Aranha no Ministério da Fazenda, em razões de divergências políticas, solicitaram ao líder do governo o adiamento da votação para fazer modificações, as quais nunca foram apresentadas, ficando o projeto com sua tramitação paralisada no Congresso Nacional³⁹³.

Registre-se que, não obstante Rubens Gomes de Souza ter defendido a interpretação econômica em suas obras, o artigo 129 do Anteprojeto³⁹⁴ limitava sua utilização. Ademais, o

³⁹⁰ Ibid., p. 11.

³⁹¹ *Loc. Cit.*

³⁹² *Loc. Cit.*

³⁹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 9.

³⁹⁴ Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da lei tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando, ou não, o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou simulação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes correspondam a tratamento tributário igual.

parágrafo único do artigo 131³⁹⁵ da proposta trazia a figura do abuso na utilização das formas jurídicas.

Ressalte-se, contudo, que essas referências desapareceram no projeto de Código Tributário Nacional nº 4.834 de 1954, sujeito à votação parlamentar, pelas razões apresentadas no parecer elaborado pela comissão de juristas³⁹⁶ do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, hoje Associação Brasileira de Direito Financeiro-ABDF.

Para elucidar a questão, insta transcrever os argumentos de Tito Rezend:

Artigos 129 e 120 e parágrafo único do artigo 131 – Eis aí um conjunto de princípios doutrinários que inegavelmente traduzem com felicidade os rumos da evolução do direito tributário, - embora, como sempre sucede no campo jurídico, possam merecer tais ou quais ressalvas e aditamentos.

Entendo, todavia, que tais princípios possam servir de orientação ao *legislador*, não ao *aplicador* da lei.

Realmente, acreditamos que somente possam ser aplicados por juízes experimentados, perfeitamente imbuídos dos princípios do direito tributário e capazes de usá-los sem irem cair no arbítrio descontrolado ou no iníquo, no desarrazoado.

Não será possível que essa latitude de interpretação, que alternativamente poderia lesar ao fisco ou ao contribuinte, - seja conferida ao simples juiz administrativo, - mero funcionário, quiçá absolutamente leigo em direito.

(...)

Mesmo dentro da orientação vigente, de ser estreita a interpretação da lei fiscal, patentearam-se em tais feitos numerosíssimos abusos e distorções da lei, contra o fisco e contra o contribuinte.

E todos sabemos que, especialmente contra o contribuinte, a interpretação fiscal se desmanda, vezes frequentíssimas.

Que seria, - se se aceitassem disposições como a do art. 129, - ou a do art. 130 (analogia, em primeiro lugar), ou a do art. 131, parágrafo único?

Não cremos que esses dispositivos, especialmente o primeiro, sequer, se conciliem com a norma constitucional que diz que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei³⁹⁷.

Outrossim, Gilberto Ulhôa Canto aduziu:

³⁹⁵ Art. 131. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução de tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art. 129, quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam aos legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar.

³⁹⁶ A referida comissão era composta por excepcionais juristas, tendo a frente Gilberto de Ulhôa Canto, com a colaboração de Carlos da Rocha Guimarães, Tito Rezend, Gerson Augusto da Silva, entre outros.

³⁹⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO. *Codificação do direito tributário: contribuição do I. B. D. F. ao estudo do projeto de Código tributário nacional*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955. pp. 182-183.

Artigo 129 - Não nos parece que a norma, tal como se encontra redigida, possa prevalecer. Percebe-se que visa a consagrar a prevalência do conteúdo econômico sobre a apresentação formal, preocupação que vem dominando a doutrina tributária moderna, desde a adoção expressa da regra pela legislação alemã (...) até a elaboração contemporânea, na Itália, da qual são férteis em exemplos os últimos volumes da *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza della Finanze*. Mas, como está redigido o texto, cremos que ensejaria constantes problemas de constitucionalidade, em vista do princípio inserto no artigo 141, § 2º, da Constituição Federal³⁹⁸.

Após diversas críticas apontadas em relação à regulamentação do direito tributário da época da Constituição de 1946, necessário se mostrava uma reformulação do sistema tributário nacional, que teve início com a publicação da Portaria Conjunta GB 30, em 27 de janeiro de 1965, do Ministério de Estado dos Negócios da Fazenda e do Planejamento.

Essa portaria instituiu uma comissão especial para elaborar um projeto de reforma constitucional, composta por juristas e renomados técnicos da administração pública nas áreas financeira e econômica: Luis Simões Lopes, como presidente; o professor Rubens Gomes de Sousa, designado relator; como membros foram indicados Gerson Augusto da Silva, Sebastião Sant'Ana e Silva, Gilberto de Ulhôa Canto e Mário Henrique Simonsen.

A comissão preparou dois anteprojetos de emenda constitucional. Depois da divulgação das propostas para a sociedade e, após recebidas as opiniões dos cidadãos e dos principais juristas da época, ela foi consolidada e enviada em outubro de 1965, ao Ministério da Fazenda, que a encaminhou ao Presidente da República.

Posteriormente, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 18 em 1º de dezembro de 1965, instituindo uma nova discriminação de rendas e uma estrutura moderna e totalmente diversa do que se tinha, até então, feito no Brasil, em matéria tributária³⁹⁹.

O Projeto ficou parado até que, depois de publicada a Emenda n. 18/65, ele foi retomado pelo Presidente Castelo Branco, como parte do plano de reestruturação do sistema tributário nacional e, seguindo as diretrizes sugeridas pelo então Ministro da Fazenda Otávio de Gouveia Bulhões e o Ministro do Planejamento Roberto Campos, foi determinada a urgência para a elaboração da lei geral tributária⁴⁰⁰.

Dáí foram convidados os professores Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto, para prestarem assessoria ao governo federal na idealização e preparação de uma

³⁹⁸ Ibid., p. 83.

³⁹⁹ REBOUÇAS, Oswaldo José. *Op. Cit.*, p. 5.

⁴⁰⁰ Ibid., pp. 11-12.

proposta de mudança do sistema tributário, com a atualização do projeto de código para adaptá-lo ao novo sistema de receitas previsto na Emenda 18⁴⁰¹.

Até que em 25 de outubro de 1966, finalmente foi aprovada e publicada em Diário Oficial a Lei nº 5.712/1966, a lei de normas gerais em matéria tributária, com vigência em todo território nacional.

7.1.3 A edição do Código Tributário Nacional

A Lei nº 5.172/66 entrou em vigor num período conturbado da história brasileira, como leciona Anderson Furlan:

No âmbito da ruptura institucional, o ordenamento jurídico não demorou a sofrer as consequências do golpe militar. Em 09.04.1964, foi introduzido na ordem jurídica o Acto Institucional n.º 1 (A-I), outorgando ao governo militar o poder de alterar a Constituição Federal. Em 14.07.1965 foi aprovada a Lei n.º 4.729, tipificando criminalmente a sonegação fiscal e outras condutas similares. No dia 27.10.1965, o general-presidente Humberto Castelo Branco, com o Acto Institucional n.º 2 (AI-2), ‘suspendeu’ a Constituição Federal e dissolveu os partidos políticos. Valendo-se da prerrogativa, em 1.º.12.1965, por intermédio da Emenda Constitucional n.º 18, introduziu, modificou e sistematizou as normas tributárias no corpo constitucional.

A Emenda Constitucional n.º 18 forcejou o aparecimento, em 25.10.1966, da Lei n. 5.172, posteriormente denominada Código Tributário Nacional por força do Acto Complementar n.º 36/67⁴⁰².

Posteriormente, essa lei passou a ser denominada Código Tributário Nacional, por força do art. 7º do Ato Complementar nº 36, publicado em Diário Oficial na data de 13 de março de 1967.

O referido Código buscou sistematizar, por meio da utilização de conceitos jurídicos, o exercício do poder de tributar, resultado de uma ampla reforma constitucional tributária, implementada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, revogando um sistema de caráter histórico, a fim de implantar um sistema de caráter racional e moderno, tendo como eixo

⁴⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro. Op. Cit.*, p. 9.

⁴⁰² FURLAN, Anderson. *Op. Cit.*, pp. 49-50.

condutor precisamente a racionalidade e a objetividade tributárias, pedras fundamentais da reforma⁴⁰³⁴⁰⁴.

O artigo 3º do CTN estabeleceu um conceito para tributo, acrescentando, no dispositivo seguinte, que sua natureza jurídica é determinada pelo fato gerador da obrigação:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A lei também trouxe diversas disposições acerca do fato gerador⁴⁰⁵ e da legalidade tributária, cumprindo transcrever, sobre este último tema, o artigo 97:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º. Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Ives Gandra da Silva Martins menciona que o Código Tributário Nacional é fruto de um trabalho de grandes juristas, à época em que o Direito Brasileiro tinha a marca da

⁴⁰³ REBOUÇAS, Oswaldo José. *Op. Cit.*, p. 12.

⁴⁰⁴ Vide exposição de motivos nº 910 da Lei nº 5.712/1966.

⁴⁰⁵ À guisa de exemplo, o capítulo II do título II tem cinco artigos sobre o tema.

permanência e destaca que, até a atualidade, nenhum de seus artigos foi declarado inconstitucional⁴⁰⁶.

No que se refere à ordem constitucional brasileira, é importante ressaltar que a Constituição de 1967, promulgada após a vigência do CTN, não modificou substancialmente o panorama tributário da época, mencionando os princípios da legalidade genérica e da legalidade tributária.

Na doutrina, merece destaque a obra de Antonio Roberto Sampaio Dória, publicada em 1977, por ter sido o primeiro doutrinador que buscou a sistematização dos conceitos de elisão e de evasão tributária, entendendo que uma das maiores dificuldades para o estudo deste tema seria a falta de uniformidade e a confusão terminológica⁴⁰⁷.

O autor identifica a evasão como uma categoria genérica, que se divide em várias espécies, entre elas a elisão tributária. Ele utilizava os vocábulos *fraude* e *evasão* para exprimir uma conduta que visava a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, e os termos elisão ou economia fiscal para a “ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador”⁴⁰⁸.

Importante mencionar que a noção de elisão remonta à doutrina espanhola, equivalendo à noção de “*economia de opción*”, denominação atribuída por José Larraz⁴⁰⁹ para se referir às condutas lícitas praticadas dos contribuintes no intuito de evitar a tributação.

Ademais, na definição dos critérios distintivos entre a elisão e a fraude, propostos pelo autor, notória se mostra a influência da doutrina alemã, com diversas menções à obra de Albert Hensel, além da doutrina espanhola, citando Narciso Amorós Rica⁴¹⁰. Sampaio Doria menciona, ainda, a doutrina dos Estados Unidos, afirmando que o critério temporal proposto por Rubens Gomes de Souza como sendo o mais importante para a distinção entre as figuras também é verificado naquele país⁴¹¹.

Posteriormente, Diva Prestes Marcondes Malerbi também produziu obra sobre o tema, no ano de 1984, lecionando que o comportamento do contribuinte caracterizado como elisão

⁴⁰⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Assalto Tributário*. *Op. Cit.*, p. 5.

⁴⁰⁷ DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 23.

⁴⁰⁸ *Ibid.*, p. 25.

⁴⁰⁹ LARRAZ, José. *Op. Cit.*, pp. 49 e ss.

⁴¹⁰ RICA, Narciso Amorós. La Elusion y la Evasion Tributaria. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. 1965. pp. 573-584.

⁴¹¹ DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Op. Cit.*, pp. 33-34.

constituiria um direito subjetivo, correlato à existência de um dever jurídico do legislador ordinário de esgotamento da tarefa criativa do tributo, definindo o critério correto de decisão, por força do princípio da reserva de lei:

[...] a nível de direito posto, o catálogo legislativo das situações tributáveis encerra em si a gama dos comportamentos obrigatórios em direito tributário; e ainda, o catálogo legislativo das infrações tributárias encerra em si a gama dos comportamentos proibidos em direito tributário.

A expressão “elisão tributária” é empregada pela ciência jurídica para referir-se a um certo tipo de situações criadas pelo direito tributário positivo, que se constitui naquelas situações lícitas não compreendidas dentro desse catálogo legislativo das situações tributáveis existentes⁴¹².

Desse modo, a elisão estaria situada dentro de uma área de proteção jurídica do particular, livre de tributação, em razão de não integrar o catálogo legal de situações tributáveis. Daí, conclui a autora que a elisão tributária consistiria em um direito subjetivo público, um direito constitucional de liberdade, correspondente ao dever da Administração Tributária se não ingressar na esfera de não ingerência estatal na tributação⁴¹³.

Importante salientar que, nesse período, continuou a prevalecer na doutrina o critério do momento em que se opera o procedimento realizado pelo contribuinte para a distinção entre a elisão e a evasão, como alude Geraldo Ataliba no III Curso de Especialização de Direito Tributário em 1972, publicado em obra de 1978⁴¹⁴.

7.1.3.1 Reflexos do CTN na interpretação das normas tributárias

Cumprindo observar que, neste período, também existia uma discussão na doutrina acerca da adoção da interpretação econômica pelo legislador brasileiro no Código Tributário Nacional.

Gilberto de Ulhôa Canto afirmou que essa doutrina não havia sido acolhida no direito brasileiro, citando, inclusive o Parecer Normativo nº 563, de 18.08.1971, exarado pela

⁴¹² MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Op. Cit.*, p. 75.

⁴¹³ *Ibid.*, pp. 72-73.

⁴¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1978. pp. 447-476.

Coordenação do Sistema de Tributação, que afirmava a não aceitação de tal doutrina em nosso país⁴¹⁵.

O autor acrescentou que a interpretação econômica, na verdade, tratar-se-ia de “uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de se interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla”⁴¹⁶.

Aliomar Baleeiro afirmou que o Código Tributário Nacional se afirmou tímido em relação à teoria da interpretação econômica, não a trazendo em seu texto como princípio básico da tributação⁴¹⁷. No mesmo sentido se posicionaram Fernando Antonio Albino de Oliveira⁴¹⁸ e Célio Silva Costa⁴¹⁹.

Geraldo Ataliba também não concorda com a utilização da interpretação econômica para se verificar o verdadeiro fato econômico realizado pelo contribuinte no caso de manipulação de formas jurídicas, entendendo que bastaria a aplicação da teoria da fraude à lei⁴²⁰.

Registre-se que Sampaio Doria entendia que o CTN não adotou tal teoria, como se infere do seguinte trecho de sua obra:

(...) o legislador brasileiro teve como pressuposto, em sua formulação, duas considerações fundamentais:

(a) a lei tributária visa, precipuamente, ao conteúdo ou efeitos econômicos do fato tributável, e não à sua exteriorização formal; e (b) sendo autônomo, o direito tributário pode, em princípio, alterar as categorias de direito privado, de que se serve, para atuação mais eficaz de suas normas.

Vale dizer, o legislador brasileiro aceitou as *premissas* da teoria da prevalência econômica consagrada do Código Alemão (cuja exatidão, aliás, não se pode realmente negar), mas opôs sérias restrições à admissibilidade de *tôdas as consequências* dela extraídas. Especialmente, opôs a reserva de que a assemelhação das situações econômicas idênticas para fins de tributação idêntica deve partir *sempre* do legislador, ao expressamente

⁴¹⁵ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e Evasão Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*. v. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 23.

⁴¹⁶ *Ibid.*, p. 24.

⁴¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. *Op. Cit.*, pp. 689-690.

⁴¹⁸ OLIVEIRA, Fernando Antonio Albino de. A Chamada Interpretação Econômica no Direito Tributário – posição da doutrina e do Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Público*. n. 18. São Paulo: RT, 1971. p. 405.

⁴¹⁹ COSTA, Célio Silva. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1976. p. 201.

⁴²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. *Op. Cit.*, pp. 263-264.

desprezar a diversidade de formas jurídicas sob que se apresentam, e nunca do aplicador da lei, que ou está adstrito à linguagem desta ou bem então inova-a, assumindo o papel de seu fautor. Aplicação singela do princípio da reserva da lei em matéria fiscal⁴²¹.

Há ainda de ressaltar o entendimento de um dos membros da Comissão que elaborou o CTN, do mestre Rubens Gomes de Souza:

Mas vamos ao Código Tributário Nacional: e repetimos, passemos à polêmica, ou se quiserem, à crítica. Primeira crítica, a mais geral: ausência, ou pelo menos, imperfeição na filiação doutrinária sistemática. Encontraremos dispositivos filiados a orientações doutrinárias diferentes. Em consequência, conflitos de normas. Há no Código Tributário Nacional normas de interpretação que colidem com outra da mesma lei⁴²².

Registre-se, ainda, que após a promulgação do Código Tributário Nacional, parte da doutrina passou a defender uma consagração expressa do princípio da estrita legalidade no ordenamento brasileiro, rechaçando a aplicação da teoria da interpretação econômica em nosso direito⁴²³.

Uma das consequências desse entendimento no campo da elisão foi a sacralização das formas de direito privado, que passaram a ser entendidas como vinculantes para o direito tributário, legitimando toda conduta do contribuinte na manipulação das formas jurídicas, desde que não fosse configurada a simulação⁴²⁴.

Ademais, essa ideia de “aproveitamento das lacunas da lei” mediante o aproveitamento das formas negociais oferecidas pelo direito civil, acabou evoluindo para o conceito de tipicidade fechada, que consagrava uma completude do sistema jurídico (inexistência de lacunas).

Há de se mencionar que essa ideia de tipicidade foi inserida na doutrina brasileira através da influência da doutrina alemã na obra de Alberto Xavier, que entendia pela existência de um princípio da tipicidade da tributação, estritamente relacionado à legalidade, o

⁴²¹ DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Op. Cit.*, pp. 62-63.

⁴²² SOUZA, Rubens Gomes de. Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional. In: *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975. p. 374.

⁴²³ OLIVEIRA, Fernando Antonio Albino de. *Op. Cit.*, p. 418.

⁴²⁴ FURLAN, Anderson. *Op. Cit.*, p. 57

qual delimitaria a relevância da vontade na produção dos efeitos jurídicos, prestigiando a certeza e a segurança jurídica⁴²⁵.

No entender desse autor, da tipicidade decorreriam quatro subprincípios: o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada:

O *princípio da seleção* significa que o legislador não pode descrever o tributo pela utilização de conceito ou cláusula geral abrangendo todo o quadro das situações tributáveis, ou seja, as reveladoras de capacidade contributiva, da mesma forma que não é também possível a incriminação com base num conceito ou cláusula geral de crime. Pelo contrário, os tributos devem constar de uma tipologia, isto é, devem ser descritos em tipos ou modelos, que expressem uma seleção, pelo legislador, das realidades que pretende tributar, dentro do quadro mais vasto das que apresentam aptidão para tanto. (...)

O *princípio do 'numerus clausus'* especifica um tanto mais o princípio da seleção, pois enquanto este se limita a ordenar que o legislador elabore os tributos através de uma tipologia, aquele esclarece que, dentre as três formas possíveis de tipologia – a exemplificativa, a taxativa e a delimitativa – a tipologia tributária é inegavelmente taxativa. Quer isto dizer que o fato tributário é um fato típico o qual, para produzir os seus efeitos, necessário se torna corresponda, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei: basta a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação.

O *princípio do exclusivismo* exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários não é só absolutamente necessário como também suficiente à tributação. É o fenômeno que em lógica jurídica se denomina de “implicação intensiva” e que o art. 114 do Código Tributário nacional descreve, com rara felicidade e rigor, ao definir o fato gerador da obrigação principal como a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Trata-se, pois, de uma tipicidade *fechada* (na terminologia de Larenz), enquanto não admite quaisquer elementos adicionais não completamente contidos na descrição normativa.

O *princípio da determinação* ou da tipicidade fechada (o *Grundsatz der Bestimmtheit* de que fala Friedrich) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários⁴²⁶.

⁴²⁵ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. pp. 17 e ss. Cumpre mencionar que esta obra, não obstante ser recente, reflete o posicionamento do autor desde seu trabalho datado de 1978: XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

⁴²⁶ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, pp. 18-19.

Esses subprincípios teriam a função de demarcar o campo livre da incidência tributária, isto é: vigente o princípio da tipicidade, não poderiam ser tributadas hipóteses situadas fora do catálogo legal. Deste modo, somente a técnica da tipicidade fechada permitiria apurar as características do fato tributário de um modo analítico, extraindo corolários mais ricos do que os obtidos com a clássica noção de legalidade⁴²⁷.

Alguns autores, nessa linha de entendimento, mencionam que a forma, no direito tributário, deve ser obrigatoriamente respeitada pelo aplicador da lei tributária, com fundamento nos artigos 109 e 110 do CTN⁴²⁸, numa clara inspiração da sistemática da LGT portuguesa⁴²⁹.

Daí, para tal doutrina, quando a norma tributária se reportar a uma figura regulada pelo direito privado, sua forma e significado definidos por este devem ser respeitados, a não ser que a lei tributária altere suas características, como aponta Ruy Barbosa Nogueira⁴³⁰.

Importante registrar que esse entendimento teve uma grande influência sobre os autores brasileiros, especialmente no campo da elisão, já que eram considerados legítimos todos os comportamentos elisivos do contribuinte que se situassem fora da hipótese de incidência normativa⁴³¹.

Em suma, a rejeição ao combate da elisão se fundava em dois pilares: o da máxima da autonomia da vontade, que estatui a plena liberdade do indivíduo para realizar seus

⁴²⁷ Ibid., p. 21.

⁴²⁸ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁴²⁹ Vide artigo 11, n° 2 da Lei Geral Tributária Portuguesa.

Artigo 11.º - Interpretação

1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.
 2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.
 3 - Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.
 4 - As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

⁴³⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. Cit.*, pp. 117-118.

⁴³¹ Nesse sentido: MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Op. Cit.*, pp. 62-69; BARRETO, Ayres F. Liberdade de Contratar e Tributação. *Revista de Direito Tributário*. n° 44, ano 12, abril-jun/1988. São Paulo: Malheiros Editores, 1988. p. 88; OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 61.

planejamentos fiscais, desde que não realize formalmente nenhuma ilicitude; e o princípio da legalidade estrita, como instrumento concretizador da segurança jurídica.

Não obstante a prevalência de tal doutrina, já havia, nessa época, uma discussão ética acerca do tema do planejamento tributário, especialmente em relação a seus reflexos sobre a justiça fiscal. Nesse sentido, insta transcrever trecho da obra de Sampaio Doria:

A derradeira crítica à legitimidade da elisão, embora não de cunho estritamente jurídico mas que vem repercutir algumas de suas consequências no âmbito do direito, assevera que a elisão frustra o princípio cardinal da repartição moderna dos custos públicos: a diretriz da capacidade contributiva.

Não há como negá-lo. A própria enunciação do conceito de economia fiscal já patenteia que se trata de meio lícito para obtenção de um resultado econômico, sem a contrapartida do ônus tributário que normalmente provocaria.

Entretanto, o problema da divisão equitativa das despesas públicas, conforme as possibilidades econômicas de cada um, compete ao legislador e não ao juiz. Se o legislador descarta de sua eficácia, quer conscientemente ao estabelecer hipóteses de isenções, reduções e não-incidências, inclusive sob a forma de indução à elisão, quer involuntariamente ao desperceber-se de vazamentos ou trincas na norma fiscal, não é função judiciária (e muito menos administrativa) estar a suprir-lhe as falhas, no pressuposto da impotência legislativa para corrigir tais anomalias. Ademais, do ponto-de-vista político, uma opção se impõe no sentido de predominar o princípio da legalidade, vetor de segurança e certeza jurídica, sobre os da capacidade contributiva e igualdade, guias ideais da atividade legislativa que deve, entretanto, na formulação do direito positivo tributário, enfrentar realidades de poder nem sempre solícitas a ceder às necessidades da justiça fiscal⁴³².

Daí se infere que, apesar de o autor entender que o comportamento elisivo do contribuinte não possa ser considerado moralmente errado ou condenável, afirma que não há como se negar os efeitos negativos desse comportamento na sociedade, em especial no que se refere à violação à capacidade contributiva e à justiça fiscal.

Importante mencionar o estudo de Misabel de Abreu Machado Derzi sobre o tema da tipicidade, notadamente influenciado pela doutrina alemã, no qual a autora afirma que:

Onde quer o legislador reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados. A rigor, o conhecido princípio da “tipicidade”, no Direito Penal e no Direito Tributário, cede lugar ao da especialidade ou especificidade conceitual.

A especificidade conceitual normativa representa o enrijecimento da legalidade, sua intensificação em favor da segurança, como diria Soller,

⁴³² DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Op. Cit.*, pp. 78-79.

“segundo o que nos tem ensinado um século e meio de experiência jurídica, de doutrina e política”⁴³³.

Ademais, a autora discorda da teoria de Alberto Xavier⁴³⁴, afirmando que sua teoria da tipicidade fechada toma por base um posicionamento de Larenz esposado na primeira e na edição de sua obra *Metodologia da Ciência do Direito*⁴³⁵. Todavia, o referido posicionamento já havia sido revisto a partir da terceira edição do livro, quando da publicação do livro de Xavier, em 1978⁴³⁶, de modo que Larenz passou a entender que os tipos, por definição, deveriam ser sempre abertos⁴³⁷. Ricardo Lobo Torres também apresenta crítica no mesmo sentido à obra de Xavier⁴³⁸.

Cumprir registrar que o posicionamento acima explicitado também influenciou a atividade fiscalizadora neste período, que possuía o entendimento de que era lícito qualquer comportamento do contribuinte que se enquadrasse, formalmente, nos ditames legais. No mesmo sentido, a jurisprudência entendia pela licitude de todo planejamento fiscal do contribuinte que não importasse em simulação.

A título exemplificativo, se transcreve trecho do Parecer Normativo CST nº 145/95⁴³⁹, o qual sugere ao contribuinte que adote uma reestruturação societária completamente desprovida de motivos extratributários:

EMENTA - O Regime Tributário instituído pelo Decreto-Lei nº 1.382/74 só se aplica às empresas agrícolas constituídas exclusivamente para exploração das atividades relacionadas no art. 1º do Decreto-Lei nº 902/69, com exclusão das de transformação de seus produtos e subprodutos.

⁴³³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988. p. 94.

⁴³⁴ *Ibid.* p. 71.

⁴³⁵ *Ibid.*, p. 38. Nota 18.

⁴³⁶ Importante mencionar que o livro de Alberto Xavier não faz menção à obra original de Larenz, mas sim a uma referência indireta da obra de Antonio Castanheira Neves, *Questão-de-facto, questão-de-direito ou o problema metodológico da juridicidade*, de 1967. In: XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. *Op. Cit.*, p. 92. Nota 16.

⁴³⁷ Para aprofundamento do tema: LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997. A obra é uma tradução da 6ª edição do original alemão *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*.

⁴³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 467-477.

⁴³⁹ BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 145 de 21.11.1975. Publicado em DOU de 19.12.1975.

1. Dúvidas têm sido levantadas a respeito da aplicação do regime tributário de que trata o Decreto-Lei nº 1.382, de 26/12/74, no tocante às atividades das empresas beneficiárias.

2. O referido diploma legal, ao instituir nova forma de tributação das empresas rurais contemplou apenas aquelas constituídas exclusivamente para a exploração das atividades agrícolas ou pastoris, da apicultura, avicultura, sericultura, piscicultura e outras, de pequenos animais, e das indústrias extrativas vegetal e animal, excetuadas as de transformação de seus produtos e subprodutos.

3. Deste modo, empresa que se dedique a outras atividades além daquelas não será alcançada pelo referido regime tributário. Nesse caso, poderá constituir uma empresa subsidiária exclusivamente para a exploração das atividades abrangidas pelo Decreto-Lei nº 1.382/74, admitindo-se, como despesa operacional, valores razoáveis pagos à controladora, a título de aluguel e arrendamento, pela utilização de local e instalações de sua propriedade, se for o caso.

8 A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988

A Constituição da República de 1988 foi promulgada num ambiente de redemocratização do país, após anos de ditadura militar. Seu texto resultou de profundas transformações institucionais e normativas, bem como da necessidade de ultrapassar antigos dogmas, como aduz Anderson Furlan⁴⁴⁰.

Seu preâmbulo já mostrava o surgimento de um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos individuais e sociais, além de erigir a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos da sociedade brasileira.

O artigo 1º da Constituição trouxe os fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Ademais, seu artigo 3º elencou os objetivos fundamentais da República, *in verbis*:

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

⁴⁴⁰ FURLAN, Anderson. *Op. Cit.*, p. 71.

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O foco do ordenamento jurídico brasileiro passou a repousar na dignidade da pessoa humana, pois a Carta de 1988 explicitamente dispõe sobre sua primazia sobre o Estado. Além disso, sua consagração importou na percepção que o Estado não pode ser um fim em si mesmo, mas como uma estrutura que tem como objetivo a garantia e promoção dos direitos fundamentais da pessoa humana⁴⁴¹.

Também é possível destacar uma importante característica da Constituição de 1988 em matéria tributária. Trata-se da rígida repartição das competências tributárias prevista pela nova Carta, com a descrição minuciosa das exações a serem instituídos por cada pessoa política⁴⁴².

Ademais, merece destaque o fato de a legalidade ter sido inserida no artigo 150, inciso I, que trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, e não mais como princípio geral infraconstitucional da tributação. Nesse sentido, aponta-se que o ente competente a instituir determinada espécie tributária “deve identificar plenamente todos os critérios do antecedente e do conseqüente da norma tributária”, consagrando-se o princípio da legalidade estrita ou da tipicidade tributária fechada⁴⁴³.

Outrossim, o § 1º do artigo 145 elevou a capacidade contributiva como princípio geral da tributação, conforme se percebe da sua leitura:

Art. 145. (...)

⁴⁴¹ Nesse sentido: SARMENTO, DANIEL. *Direitos Fundamentais e Relações privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 87.

⁴⁴² Luís Cesar Souza de Queiroz destaca que essa característica é ressaltada pela doutrina nacional: “Nesse sentido, manifestam-se: Aliomar Baleeiro (*Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 75 e segs.), Amílcar de Araújo Falcão (*Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 38), Rubens Gomes de Souza (*Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981 p. 177 e segs.), Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário ... pp. 227-239*), Ricardo Lobo Torres (*Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 325-326), Roque Antonio Carraza (*Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 421-422.), José Luiz Bulhões Pedreira (*Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 2-16), Geraldo Ataliba (*Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 208), Luciano Amaro (*Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 93-99), Sacha Calmon Navarro Coelho (*Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 71-76), Misabel Abreu Machado Derzi (nota no livro *Direito tributário brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 78-79), José Artur Lima Gonçalves (*Imposto sobre a renda*. São Paulo: Malheiros, pp. 88-91); Hugo de Brito Machado (*Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Malheiros: 2001, pp. 40-41), José Afonso da Silva (*Curso de direito constitucional positivo*. Malheiros. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 700) etc. QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Limites do planejamento tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 750, nota 26.

⁴⁴³ *Loc. Cit.*

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Importante mencionar que, até o advento da Constituição de 1988, o critério de distinção entre a elisão e a evasão que predominava na doutrina ainda era o temporal combinado com o da licitude das formas adotadas. A título de exemplo, segue a classificação proposta por Vittorio Cassone:

Elisão Fiscal é o ato formal e substancialmente legítimo praticado antes do surgimento da situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária, com o fim de evitar a incidência tributária plena ou diminuir o tributo.

Evasão fiscal é todo ato (ou omissão) ilegítimo, praticado durante ou após a ocorrência do fato gerador, com o fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de determinado tributo⁴⁴⁴.

Urge destacar, como já asseverado ao longo do presente texto, que a distinção meramente temporal não é completa, não podendo ser o único critério apto a distinguir as duas situações jurídicas, eis que uma conduta ilícita, para evitar ou reduzir a tributação, poderá ser praticada antes do fato gerador⁴⁴⁵.

Outro argumento utilizado na distinção conceitual entre as duas figuras é da natureza dos meios para sua consecução, com a evasão tributária sendo normalmente representada por práticas ilícitas, e a elisão sendo entendida como a conduta lícita praticada pelo contribuinte, visando impedir a realização do fato jurídico tributário ou reduzir a tributação sobre determinada operação⁴⁴⁶.

Nesse sentido, são as lições de Ives Gandra da Silva Martins, que entende os meios utilizados pelo contribuinte e o plano temporal de ocorrência do fato gerador como critérios de diferenciação entre a evasão e a elisão, sendo esta última o “procedimento realizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela

⁴⁴⁴ CASSONE, Vittorio. Elisão e Evasão Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Elisão e Evasão Fiscal*. Caderno de pesquisas tributárias, 13. São Paulo: Resenha Tributária. 1988. p. 217 .

⁴⁴⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (Coord.) *Tributação e Antielisão*. Livro 3. 3. tir. Curitiba: Juruá, 2003. pp. 40-41.

⁴⁴⁶ BOGO, Luciano Alaor. *Op. Cit.*, p. 190.

escolha, entre diversos dispositivos e alternativas da lei, daqueles que lhe permitem pagar menos impostos”⁴⁴⁷.

Já a evasão configuraria uma conduta criminosa, importando, necessariamente, na sonegação ou na falta de recolhimento tributário, de modo se exigir a culpa ou o dolo do contribuinte; o autor enquadra nessa categoria da evasão as figuras da simulação, fraude ou sonegação⁴⁴⁸.

Nessa linha de entendimento, insta mencionar as palavras de Fernando Maida:

A elisão é lícita e pode legitimamente conduzir ao resultado da economia de tributos. A evasão, por outro lado, não é admitida e é punida como ato ilícito. Essa distinção é muito clara na doutrina brasileira há mais de trinta anos. A elisão tributária é realizada por meios lícitos e sempre antes da ocorrência do pressuposto normativo. Através dela, pretende-se evitar a ocorrência desse pressuposto de fato. A evasão ocorre por meios ilícitos, ou, de qualquer forma, após a ocorrência do fato jurídico-tributário⁴⁴⁹.

Note-se, todavia, que surge um novo paradigma na relação entre o cidadão e o Estado em matéria tributária, pois a autonomia da vontade deixa de ser entendida como absoluta; de tal modo, não basta que o contribuinte se preocupe com a licitude das formas que utiliza, devendo considerar se os efeitos de seus atos não contrariam o ordenamento jurídico como um todo, em especial os valores plasmados no texto constitucional, como a igualdade, a solidariedade, a dignidade da pessoa humana, a capacidade contributiva e a cidadania.

Cumprido, por oportuno, registrar nosso entendimento de os critérios normalmente utilizados para se diferenciar a elisão e a evasão, o temporal e o da licitude dos atos praticados, não se mostram suficientes para se definir tais institutos. A evasão, por exemplo, pode ser praticada antes de ocorrido o fato gerador, mediante a prática de simulação para mascarar a ocorrência do fato impositivo.

Não é suficiente uma análise do Fisco que tenha por objeto apenas a licitude das formas negociais utilizadas pelo indivíduo, sendo necessário, ainda, uma investigação mais profunda do caso concreto, a fim de se verificar se o contribuinte efetivamente se sujeitou aos efeitos do negócio jurídico praticado (ou se o utilizou apenas no intuito de obter uma

⁴⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e Evasão Fiscal. Op. Cit.*, p. 120.

⁴⁴⁸ *Ibid.*, p. 121.

⁴⁴⁹ MAIDA, Fernando. A importância conceitual da elisão fiscal como instrumento estratégico na prática do planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). *Planejamento Tributário*; MP: São Paulo, 2007, p. 67.

vantagem fiscal, evitando seus efeitos típicos), bem como a consonância da sua conduta com os valores e princípios tutelados pelo ordenamento pátrio.

8.1 A multiplicidade de valores tutelados pela Constituição de 1988 e a interpretação do Direito Tributário

Insta salientar que a partir da promulgação da Constituição da República de 1988, uma grande discussão na seara tributária passou a se dar em relação aos novos contornos do princípio da legalidade e da ideia de segurança jurídica na tributação, além de sua ponderação com os demais valores tutelados pelo ordenamento jurídico, tais como a capacidade contributiva e a solidariedade.

A regra geral da legalidade passou a constar em seu artigo 5º, inciso II, pela qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” e, na seara tributária, a Carta foi ainda mais enfática, com o disposto no inciso I do artigo 150, que veda a instituição de tributos sem lei que o estabeleça.

Hugo de Brito Machado menciona a dupla característica do princípio da legalidade, no sentido de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento dos contribuintes, e que o mesmo “deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes”⁴⁵⁰.

Nesse sentido, não há mais como se falar na primazia da segurança, através de um apego excessivo à legalidade, com autores chegando a falar em tipicidade tributária. Isso porque, na interpretação contemporânea do direito tributário, se mostra necessária uma ponderação entre a segurança e outros valores, tão caros ao ordenamento jurídico brasileiro, com especial destaque à justiça, como afirma Ricardo Lobo Torres⁴⁵¹.

Outrossim, aquele positivismo, até então predominante na doutrina brasileira, vem aos poucos sendo superado pelo pós-positivismo⁴⁵², que conduz à reaproximação do Direito com

⁴⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17.

⁴⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Justiça Tributária*. I Congresso de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 703.

⁴⁵² Esse fenômeno se verifica não só no direito tributário, mas, em especial, no direito constitucional e no direito administrativo.

a moral e a ética, com uma tendência de publicização do Direito Privado, de modo que o viés individual da liberdade vem perdendo espaço para uma ideia de liberdade coletiva⁴⁵³.

Marco Aurélio Greco afirma que no período do apogeu da tipicidade fechada, produto de uma visão de Estado Patrimonialista, o valor propriedade estava no mesmo patamar que o valor liberdade, devendo ambos ter o mesmo grau de proteção pelo ordenamento jurídico⁴⁵⁴.

O autor entende, de forma acertada, que essa doutrina não é a mais adequada para um sistema jurídico, pelas razões expostas a seguir:

Na ideia de tipicidade tributária considera-se, de um lado, a legalidade, na medida em que 'tipo' é tipo 'legal'. Tipicidade atrela-se à previsão do tipo legal. De outro lado, há a correlação entre norma e realidade. Há problemas quanto ao relacionamento entre esses dois planos. E, em terceiro lugar, devemos lembrar que o Direito necessita de linguagem e esta, em si mesma, comporta áreas nebulosas.

Além disso, a velocidade da mudança da realidade é muito maior que a velocidade de produção das normas. Sempre que existe a descrição de determinado tipo (parcela da realidade), é preciso assumir que pode haver um descompasso entre uma e outra. Alguns autores chegam a dizer que o Direito sempre chega tarde, depois que o fato aconteceu. Realmente, é da experiência que surge a necessidade de criação de normas novas ou de previsão de novos fatos. (...)

A maneira de acompanhar é prever standards, padrões de conduta ou padrões de fatos, em vez de prever condutas individuais ou fatos específicos. Criam-se modelos abstratos, partindo da ideia de que o modelo pode ter uma vida maior do que a descrição de cada conduta individualizada⁴⁵⁵.

Insta mencionar, contudo, que, ainda após a promulgação da Carta de 1988 continua a existir a influência da teoria da tipicidade fechada em nossa doutrina. Alberto Xavier, por exemplo, argumenta que o princípio da tipicidade da tributação teria sido consagrado na Constituição de 1988, ao definir o papel da lei complementar em seu artigo 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

⁴⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário*. Op. Cit., p. 703 e ss.

⁴⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. Op. Cit., p. 137.

⁴⁵⁵ Ibid., p. 148.

Assim também é o pensamento de Roque Antonio Carrazza⁴⁵⁶, para quem a segurança jurídica, na seara tributária, é garantida pela descrição exaustiva na lei dos pressupostos para a imposição de tributos – legalidade estrita e tipicidade – a fim de que eles sejam reconhecidos perfeitamente assim que se realizam no mundo fenomênico. Ademais, a segurança jurídica, em matéria tributária, levaria ao princípio da tipicidade fechada e ao princípio do exclusivismo, com a conseqüente proibição do emprego de normas indeterminadas.

Do mesmo modo se orienta Luciano Alaor Bogo, para quem é necessário que os critérios da norma-padrão de incidência tributária “venham estabelecidos na e pela lei”⁴⁵⁷, extraindo tal entendimento do art. 150, I, da Constituição combinado com o art. 97, do Código Tributário Nacional.

Ricardo Lodi Ribeiro, em orientação diametralmente oposta à legalidade estrita, aponta que não existe qualquer peculiaridade do princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988, em relação aos demais textos constitucionais dos países ocidentais:

O que diferencia a Constituição Brasileira de 1988 dos textos constitucionais supracitados é uma minuciosa repartição de competências entre os entes federativos, o que só indiretamente é matéria da legalidade. Na verdade, o tema da competência se prende muito mais à questão federativa e à delimitação da capacidade contributiva visualizada pelo legislador constituinte do que à forma, mais ou menos casuística ou detalhada que este último vai utilizar para a definição do fato gerador. Buscar na repartição constitucional das competências tributárias o arcabouço constitucional para uma tipicidade fechada é extrair da Constituição uma sistemática que não só nela não é prevista, como contraria todos os princípios por ela consagrados⁴⁵⁸.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres afirma que as expressões “tipicidade fechada”, “legalidade estrita” ou ‘reserva absoluta da lei’, seriam criações doutrinárias sem lastro constitucional e em desacordo com os valores e princípios mais caros ao ordenamento jurídico brasileiro, visto que a consideração de que tais princípios seriam absolutos resultou numa

⁴⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 455-471.

⁴⁵⁷ BOGO, Luciano Alaor. *Op. Cit.*, p. 140.

⁴⁵⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. *Op. Cit.*, pp. 37-38.

crise axiológica ainda presente em nosso sistema tributário, no qual não se respeita a capacidade contributiva⁴⁵⁹.

Hermes Marcelo Huck compartilha deste entendimento, acrescentando, ainda, que uma aplicação estrita e incondicionada do princípio da legalidade poderia resultar na ausência de punição aos atos praticados pelos contribuintes, ainda que imorais, prejudiciais ou danosos ao Fisco, que não fossem previamente configurados como infrações (passíveis de sanção) pela lei tributária, que deveria ser, necessariamente, anterior à sua prática⁴⁶⁰.

Marcus Lívio Gomes aponta o fenômeno do enfraquecimento do princípio da legalidade no Direito Tributário, acompanhado de uma maior transcendência nas formas infralegais de manifestação do direito, que devem ser controladas em sua interpretação e aplicação pelo Poder Judiciário, se posicionando de forma contrária àquela doutrina da estrita legalidade:

Entendemos que a legislação admite a tipicidade aberta. Fomos buscar o fundamento filosófico nos Direitos Fundamentais dos obrigados tributários. Isso porque a adoção da segurança jurídica como princípio absoluto do Direito Tributário, mediante a afirmação de que esse ramo do Direito teria características tão peculiares e particulares que sequer seriam encontradas no Direito Penal, reflete a posição ideológica de privilegiar a liberdade vinculada ao patrimônio do que a liberdade vinculada à pessoa⁴⁶¹.

Registre-se, ainda, a posição de Marcus Abraham, para quem também não há nenhuma menção, no ordenamento jurídico brasileiro, do princípio da “tipicidade fechada”, sendo este considerado, por seus defensores, como corolário do princípio da legalidade⁴⁶². Ademais, ele entende que a legalidade estrita não é o único modo de garantia da segurança jurídica:

Hoje em dia, com a maior efetividade dos valores sociais e princípios constitucionais, já é possível sustentar a desnecessidade de uma ‘tipicidade fechada’ pela legalidade estrita, como único meio de garantir alguma segurança nas relações jurídicas, mormente nas de natureza fiscal. Isso se dá pois, se aplicarmos princípios materiais como os da igualdade, da capacidade

⁴⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Pesquisas Tributárias – Nova Série – nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 185.

⁴⁶⁰ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 54.

⁴⁶¹ GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária – Instrumentos para a unificação do critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 68.

⁴⁶² ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 315.

contributiva e da legalidade em conjunto com os da dignidade da pessoa humana, da função social da propriedade, da eticidade e da moralidade, todos amparados por princípios de legitimação, como os da ponderação e da razoabilidade jurídica, permitir-se-á afastar os excessos, irregularidades ou arbítrios, com a realização de um efetivo controle da adequação do emprego da norma aos fatos concretos, em harmonia com a finalidade que ela foi instituída e de acordo com os valores iminentes da sociedade. Não há mais, por consequência, a necessidade da criação de um ordenamento jurídico descritivamente minucioso e hermeticamente fechado, que acaba por sofrer as consequências de uma ‘inflação normativa’ e da impossibilidade de ubiquidade do legislador⁴⁶³.

Entretanto, mostra-se necessário, neste ponto, se estabelecer a diferença entre as noções de legalidade estrita e a tipicidade fechada, muitas vezes tratadas como sinônimos pela doutrina. A estrita legalidade, no entender de Luís Cesar Souza de Queiroz, seria a exigência presente na Constituição da República de que “a Pessoa Política competente, ao instituir determinado tributo, deve identificar plenamente todos os critérios do antecedente e do consequente da norma tributária”⁴⁶⁴.

Esse princípio, associado à rígida repartição das competências tributárias entre os entes políticos, representa uma peculiar característica da Constituição brasileira, que a diferencia das Cartas existentes em ordenamentos jurídicos estrangeiros, analisados anteriormente no presente estudo.

Já em relação à tipicidade fechada, reitera-se que Alberto Xavier⁴⁶⁵ destaca que ela decorre da exigência de os elementos do tipo serem “precisos e determinados” na sua formulação legal, fazendo menção ao “princípio da determinação” como corolário da tipicidade.

Todavia, esse princípio não pode prevalecer no ordenamento jurídico brasileiro, em especial, quando se considera o fenômeno da indeterminação dos conceitos e o da mutação normativa, que se chocam com a tese de que em direito tributário as normas só podem conter conceitos fechados, determinados e imutáveis.

Em relação ao primeiro fenômeno, registrem-se as lições de Luís Cesar Souza de Queiroz:

Como já se teve oportunidade de mencionar, considera-se que a realidade não se apresenta de forma sistematizada, previamente demarcada e identificada. Essa atividade é desenvolvida pelo ser humano. Como lecionam Guibourg, Ghiliani e Guarinoni, ao inventar nomes (ou ao adotar os já

⁴⁶³ Ibid., p. 305.

⁴⁶⁴ QUEIROZ, Luís César Souza de. *Limites do Planejamento Tributário*. Op. Cit., p. 750.

⁴⁶⁵ XAVIER, Alberto. Op. Cit., pp. 18-19.

criados), são traçados limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços; e, ao atribuir cada nome, *constituímos* (quer dizer, identificamos, individualizamos, delimitamos) o pedaço que, *segundo temos decidido*, corresponderá a esse nome. E complementam, pontificando que as classificações, tal como a identificação de entes individuais, não são coisas que estão na natureza e que, em conseqüência, podem ser conhecidas mediante um adequado estudo do universo. A classificação é um fato cultural e, às vezes, meramente individual. Não há, portanto, classificações verdadeiras nem classificações falsas, tal como não existem nomes verdadeiros nem falsos para cada objeto.

Pelo que se expôs, parece certo considerar que a questão atinente aos denominados *conceitos indeterminados* se relaciona com o processo de conhecimento e (re)constituição da realidade anteriormente descrito. Portanto, a indeterminação (ou imprecisão) pode repousar em uma das seguintes situações:

- a) na dificuldade de identificar e constituir um objeto específico (na construção do *conceito de um objeto específico*) – pois o sujeito cognoscente tem a possibilidade de estabelecer, eleger, infinitas características definitórias;
- b) na dificuldade de se criar uma classe de objetos (na construção do *conceito de classe de objetos*) que apresentem características definitórias comuns – pois o sujeito cognoscente também tem a possibilidade de eleger infinitos caracteres definitórios comuns para criar a classe de objetos; e
- c) na dificuldade de se verificar se um objeto específico (o *conceito de um objeto específico*) pertence ou não a certa classe de objetos (ao *conceito de classe de objetos*) – pelas razões já explicadas nos itens “a” e “b”.

Ressalta-se que as dificuldades anteriormente apontadas são aumentadas, entre outras razões, em função: a) da já referida liberdade ao se estabelecerem as características definitórias dos objetos do mundo, ou seja, em constituir a *realidade*; e b) das variáveis de tempo e de espaço.

Convém lembrar que *objeto* não se confunde com dado real. Assume-se que o *dado real* é algo externo e independente do homem. O ser humano quando entra em contato com o *dado real*, posicionando-se para o conhecimento, constitui o dado em *objeto* (material), à medida que constrói um *conceito* para este. O objeto (material) já se apresenta como produto da atividade humana, à medida que esta cria para o objeto o correspondente conceito. .

Dessarte, a questão dos *conceitos indeterminados* (expressão que se aceita como termo simplificador do complexo e multifário fenômeno anteriormente exposto) tem que ver, em rigor, com as incertezas, imprecisões, indeterminações, decorrentes do próprio processo de aquisição e constituição do conhecimento, sendo, pois, um fenômeno intrínseco a esse processo. Logo, a indeterminação dos conceitos não é peculiar à linguagem jurídica, mas, como se disse, acomete todas as linguagens por ser um fenômeno inerente ao processo de aquisição e construção do conhecimento. Por isso se diz que **quase todas** as “palavras” (conceitos) possuem certo grau de indeterminação (imprecisão), ou seja, são vagas em certo grau⁴⁶⁶. (grifos no original)

⁴⁶⁶ QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. pp. 25-27.

Diante disso, impende a conclusão no mesmo sentido da apresentada pelo autor, de que todas as palavras (ou conceitos) possuem certo grau de indeterminação, certo grau de imprecisão, sendo tecnicamente incorreto falar que a lei utiliza conceitos ou tipos fechados.

No que concerne à mutação normativa, importante registrar que esse tema vem sendo mundialmente debatido, em especial a mutação operada pelas decisões do Poder Judiciário. Trata-se de fenômeno pelo qual, as Cortes (especialmente o Supremo Tribunal Federal, a quem cabe a última interpretação do texto constitucional, e o Superior Tribunal de Justiça, a quem cabe a última interpretação da matéria infraconstitucional), a partir de um mesmo texto legal, firmam interpretação nova, diversa da que havia sendo adotada anteriormente, alterando o sentido pelo qual a norma existente é aplicada aos casos concretos.

Esse fenômeno é reflexo da constante mutabilidade do direito, apontada por Queiroz, com base na doutrina estrangeira sobre o tema:

O Direito é um objeto cultural, que evolui e se transforma, no tempo e no espaço, por vezes, independentemente de qualquer alteração de texto legal. A mudança do Direito independentemente de mudança no texto jurídico – mutação normativa – é um fenômeno mundialmente considerado. O entendimento sobre um mesmo texto se altera com o passar do tempo em função das cada vez mais rápidas e profundas mudanças de ordem cultural, moral, social, econômica, política que a humanidade experimenta. A velocidade com que as informações circulam nos dias atuais contribui para que esse processo se dinamize. Há quem destaque que a mudança ou “a adaptação à nova realidade” de entendimento anterior, confere uma maior abertura ao sistema jurídico, tornando menos necessária a produção de novos textos por parte do legislador⁴⁶⁷.

Diante do exposto, apesar de se reconhecer a existência do princípio da estrita legalidade, não há como se defender a ideia de que, no Sistema Tributário brasileiro criado pela Constituição de 1988, prevalece a tipicidade fechada, com a necessidade de a norma tributária conter apenas tipos fechados, ou ainda conceitos fechados, determinados e imutáveis.

Por outro lado, cabe salientar, ainda, que a capacidade contributiva ganha maior relevância na Constituição de 1988, por ser um princípio informador do sistema tributário nacional.

⁴⁶⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Justiça e Segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Volume III. 1 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 395.

Registre-se a definição deste princípio proposta por Aliomar Baleeiro, para quem “a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”⁴⁶⁸.

Menciona-se, ainda, o significado de capacidade contributiva apresentado por Klaus Tipke:

Todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto⁴⁶⁹.

Alcides Jorge Costa aponta a dificuldade em se estabelecer uma definição do que seja capacidade contributiva, afirmando que se trata de conceito econômico financeiro e também jurídico-político, haja vista que “a maior ou menor capacidade contributiva objetiva de certos rendimentos em confronto com outros é, frequentemente, produtos de ideias políticas ou ideologias”⁴⁷⁰.

Ricardo Lobo Torres também aponta a dificuldade em se criar um conceito deste princípio:

O conceito de capacidade contributiva, a nosso ver, só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas de mensuração da riqueza de cada qual, tudo o que leva à procura de uma saída procedimental e discursiva⁴⁷¹.

Paulo de Barros Carvalho afirma que a capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o “padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o

⁴⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17ª ed revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 355.

⁴⁶⁹ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31.

⁴⁷⁰ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*. nº 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 300.

⁴⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Volume II. Op. Cit.*, p. 292.

critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”⁴⁷².

Para Marco Aurelio Greco a importância deste princípio na novel Constituição é tamanha, de sorte que ele seria aplicado antes da igualdade, ao contrário do que acontecia nas Cartas anteriores:

A capacidade contributiva é verdadeiro ‘princípio’ informador do sistema tributário como um todo. É diretriz positiva da sua conformação. Neste sentido, por dizer respeito à composição estrutural do sistema, sua aplicação dá-se antes mesmo da aplicação do princípio da igualdade tributária que, aliás, se apresenta como ‘limitação’ (previsão de caráter negativo) ao poder de tributar (CF/88, artigo 150, II).

Ou seja, primeiro o ordenamento tributário (da perspectiva interna) deve estruturar-se com base no princípio da capacidade contributiva; depois, na sua implementação concreta, os impostos devem ser criados em atendimento à igualdade. Isto altera a relação entre os princípios; antes, eles se conjugavam de modo que, para haver igualdade tributária, atender-se-ia a capacidade contributiva; hoje, a conformação é diversa, no sentido de que primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação (pelo menos no caso dos impostos) se justifique e, depois, cabendo um imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade.

Tal estruturação do sistema tributário, porém, não afasta a igualdade geral, consagrada no artigo 5º da CF/88, pois esta espraia seus efeitos por todo ordenamento constitucional⁴⁷³.

Cumprе esclarecer que apesar de a Constituição se referir à capacidade econômica, entende-se que ela deverá ser lida, na verdade, como capacidade contributiva, que consiste na “manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação”⁴⁷⁴.

Nesse sentido, a partir de seu conceito de capacidade contributiva, Tipke assevera que a renda suficiente para o atendimento das necessidades básicas do indivíduo, que consubstancia o denominado mínimo existencial, pode representar capacidade econômica, mas não revelará capacidade contributiva⁴⁷⁵.

Merece destaque a distinção que se faz entre a capacidade contributiva objetiva (ou absoluta) e a subjetiva (ou relativa), como leciona Luís Cesar Souza de Queiroz:

⁴⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 215.

⁴⁷³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. *Op. Cit.*, pp. 330-331.

⁴⁷⁴ Nesse sentido: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. *Op. Cit.*, p. 154; BOGO, Luciano Alaor. *Op. Cit.*, p. 155.

⁴⁷⁵ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Op. Cit.*, p. 34.

Fala-se em **Princípio da Capacidade Contributiva Objetiva ou Absoluta** como sendo o que caracteriza a espécie tributária imposto, por exigir que a norma tributária descreva um fato que seja revelador, índice de riqueza. (...) Por outro lado, fala-se em **Princípio da Capacidade Contributiva Subjetiva ou Relativa** como sendo aquele que dispõe sobre a necessidade de, ao se determinar a carga de tributos a ser suportada por alguém, leva-se em consideração as respectivas características pessoais, a fim de que a participação de cada um no financiamento do Estado se perfaça de forma justa⁴⁷⁶. (grifos no original)

O autor menciona que, na acepção subjetiva do princípio, seria correto afirmar que ele se aplica a todos os tributos, em razão de se relacionar à aptidão de um indivíduo entregar parte de suas riquezas, sem comprometer sua sobrevivência, ou a de sua família, com dignidade⁴⁷⁷.

Paulo de Barros Carvalho também menciona essa divisão:

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a *capacidade econômica do contribuinte*, prevista no § 1º do art. 45 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta* ou *objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção *relativa* ou *subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência⁴⁷⁸.

Alcides Jorge Costa, que também faz alusão à divisão ora mencionada, defende opinião distinta, de que a capacidade contributiva deve ser levada em consideração na

⁴⁷⁶ QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto Sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Op. Cit., pp. 76-77.

⁴⁷⁷ Ibid., p. 77.

⁴⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 216.

cobrança de outras espécies tributárias, como a taxa, além dos tributos⁴⁷⁹. No mesmo sentido se orienta Ricardo Lobo Torres⁴⁸⁰.

Nessa linha de pensamento, Ricardo Lodi Ribeiro entende que a capacidade contributiva deve ser levada em consideração em relação a todas as espécies tributárias, afirmando que em seu aspecto objetivo, o princípio “funciona como fundamento jurídico do tributo e como diretriz para eleição da hipótese de incidência”; já em seu aspecto subjetivo, tal princípio seria um “critério de graduação do tributo e limite à tributação”⁴⁸¹.

Luciano Alaor Bogo aduz que no Brasil, a capacidade contributiva teria o propósito de realizar o princípio da igualdade, permitindo que o cidadão sofra tributação de acordo com as suas riquezas, o que representaria uma das medidas mais eficazes na persecução pela justiça fiscal⁴⁸².

Saliente-se, entretanto, que alguns autores negam a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, como, por exemplo, Alberto Xavier:

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva desempenham assim uma *função negativa* ou *proibitiva*: vedam ao Poder Legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, bem como uma tributação discriminatória, arbitrária, ou desrazoável ‘entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente’ de idênticas manifestações de capacidade contributiva. Mas esses mesmos princípios não tem uma *função positiva* ou *perceptiva* de ordenar ao legislador a tributação de toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva⁴⁸³. (grifos no original)

Merece destaque, ainda, o fato de que a dignidade da pessoa humana ter sido eleita pela Constituição como um dos fundamentos da República, como afirmado anteriormente. Diante disso, ela deve ser levada em consideração para fins de tributação, no sentido de que a incidência tributária só poderá se dar acima do mínimo vital ou mínimo existencial⁴⁸⁴, isto é,

⁴⁷⁹ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*. n° 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 302.

⁴⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Vol. II. *Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 312-343.

⁴⁸¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. *Op. Cit.*, pp. 163-164.

⁴⁸² BOGO, Luciano Alaor. *Op. Cit.*, p. 158.

⁴⁸³ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 129.

⁴⁸⁴ Para uma melhor compreensão da noção de mínimo existencial, vide: TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

aquela parcela de renda indispensável à sobrevivência do indivíduo e de sua família com dignidade.

Ante o exposto, não há mais como se sustentar uma tributação pautada numa tipicidade fechada, num sistema jurídico como o criado pela Constituição de 1988, que tutela não apenas a segurança, mas também valores como a justiça e a igualdade, como já demonstrado.

Tais valores, por óbvio, também devem ser observados na tributação, de modo que não pode haver a primazia da legalidade (princípio que realiza o valor da segurança jurídica) em detrimento da capacidade contributiva (que realiza o valor da justiça). Entretanto, também não se pode chegar ao outro extremo, no sentido de que a tributação deva ser pautada unicamente pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, com desprezo à legalidade para tributar fatos não previstos no texto legal.

Nessa linha de pensamento, a interpretação mais adequada parece ser a que de a condição econômica dos contribuintes deve ser levada em consideração no momento da imposição tributária, haja vista que a acepção subjetiva da capacidade contributiva exige que o tributo seja graduado de acordo com as condições de quem irá pagá-lo.

Do mesmo modo, deve ser atendido o princípio da legalidade estrita, como descrito por Luís Queiroz mencionado acima, no sentido de que o ente que vai instituir o tributo deverá identificar de forma plena todos os critérios do antecedente e do consequente da norma tributária.

Note-se, ainda, que o ideal da Justiça Fiscal se realiza, atualmente, na investigação de quanto cada cidadão pode dispor para contribuir com as despesas públicas, de sorte que a capacidade contributiva de cada um, e da sociedade como um todo, funcionarão como limitador da despesa pública, sob pena as prestações estatais serem financiadas às custas de parcelas indispensáveis à dignidade humana do cidadão, as quais são não podem ser tributadas, com base no mínimo existencial⁴⁸⁵.

8.2 A orientação jurisprudencial

⁴⁸⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Op. Cit.*, p. 147.

Após expostas as posição da doutrina, torna-se oportuno trazer à baila julgados proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF e pelas principais Cortes Brasileiras, como forma de se esclarecer o posicionamento da jurisprudência brasileira à época (momento posterior à Constituição de 1988 e anterior ao advento da Lei Complementar nº 104/2001).

Nesse sentido, insta mencionar que um dos principais temas levados às Cortes Nacionais nesse período, foi o tema da incorporação “às avessas”. No ano de 1996, foi levado à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda um caso versando obre o tema, sendo proferido o Acórdão nº CSRF/01-02.107, relatado pelo conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, cuja ementa segue transcrita:

IRPJ - "INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS" - MATÉRIA DE PROVA - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos atos de incorporação' era énganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes ⁴⁸⁶.

Marciano Seabra de Godoi explica o caso com detalhes, conforme trecho abaixo de artigo de sua autoria:

Tratava-se de caso em que os sócios de uma empresa operativa e altamente lucrativa repetiram várias vezes o seguinte itinerário: adquiriam quotas de uma empresa inativa/desativada (em alguns casos fruto de uma cisão parcial prévia) com alto saldo de prejuízos fiscais, empresa que em seguida promovia a incorporação da empres operativa/lucrativa, para em seguida alterar (a incorporadora) sua razão social, objeto social e endereço, os quais passavam a ser os da empresa incorporada. Com a repetição dessas operações entre os exercícios de 1983 e 1986, o lucro produzido pela estrutura empresarial da sociedade operativa/lucrativa (sucessivamente incorporada) foi sempre compensado com o prejuízo fiscal das empresas incorporadoras. À luz do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos (RIR/80), a incorporadora não podia compensar os prejuízos acumulados pela incorporada anteriormente à incorporação, mas essa vedação não alcançava o direito de compensar os prejuízos da própria incorporadora⁴⁸⁷.

⁴⁸⁶ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão CSRF 01-02.107. Julgado em 02/12/1996.

⁴⁸⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: LEX, 2007, p. 237-288.

A Autoridade Fiscalizadora, na autuação, entendeu que houve simulação nas sucessivas incorporações, pois a empresa operativa, no caso concreto, era a incorporadora e não a incorporada. O contribuinte, a seu turno, pugnou pela licitude e publicidade das operações.

Nesse julgamento, a CSRF coibiu a incorporação às avessas aplicando um conceito mais amplo de simulação, no intuito de coibir operações artificiosas que, para atrair uma tributação menor, utilizam-se de estruturas formais de contratos e outros institutos do direito, esvaziando-os de qualquer substância real.

De acordo com Marciano Seabra de Godoi, até esse acórdão, proferido em 1996, todos os julgados da CSRF adotavam uma postura ultraformalista, com o entendimento de que, se a incorporação se deu em consonância com a legislação civil, o Fisco não poderia desconsiderá-la para efeitos fiscais⁴⁸⁸, como se verificou no Acórdão CSRF/01-01.874⁴⁸⁹, julgado em 1995.

Nos julgados emanados pelas Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes após aquele julgamento paradigmático da CSRF de 1996, notou-se uma clara influência desse novo conceito de simulação, denominado por Marciano Seabra de Godoi de *simulação-elusão*:

Duas notas desse conceito amplo de simulação (que propomos chamar de simulação-elusão) merecem destaque. Por um lado, a simulação passa a ser um conceito mais fluido e dinâmico, que indaga o grau de ‘artificialidade’ do planejamento tributário (p.9 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107) e, levando em conta os ‘verdadeiros efeitos econômicos subjacentes’, não consente que o aplicador fique ‘aprisionado aos princípios do direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos’ (p. 11 do voto do relator no Ac. CSRF 01-02.107). Por outro lado, a jurisprudência mais recente das Câmaras do 1º Conselho vem distinguindo a simulação-elusão da tradicional simulação-evasão-sonegação (prevista nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64) e não vem aplicando à primeira as multas agravadas da segunda⁴⁹⁰.

⁴⁸⁸ GODOI, Marciano Seabra. *Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Op. Cit.*, p. 137.

⁴⁸⁹ IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de “evasão ilícita. (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão CSRF/01 – 01.874/94. Julgado em 15/05/1994)

⁴⁹⁰ GODOI, Marciano Seabra. *Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Op. Cit.*, p. 137.

Cumpra ainda trazer à colação o Acórdão nº 106.09-343, relatado por Genésio Deschamps:

IRPF – GANHO 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 aumento de capital, a efetivação de incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação como 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 consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como elisão fiscal e não evasão ilícita⁴⁹¹.

No caso, a autoridade administrativa autuou o contribuinte entendendo que a operação praticada (aquisição de capital com ágio) era simulada. Todavia, o Relator desconstrói essa ideia, afirmando que não restou comprovada a simulação, mas mero abuso de formas, que não teria o condão de tipificar o fato gerador da obrigação tributária:

Mas o pretenso "abuso de forma", não é e não pode ser tido como elemento tipificador de fato gerador para fins tributários, ressaltando-se, ainda, que não é todo negócio jurídico que padece de vício de invalidade apenas para atender eventuais interesses do fisco. É que para ocorrer a invalidade do ato jurídico, com o vício da simulação, faz necessário evidenciar, ainda, o elemento ilícito. Somente assim se está perante a não validade. Ou seja. Sem o elemento ilícito, pode ocorrer, quando muito, aquilo que nossos doutrinadores chamam de simulação inocente, válida e eficaz. Com todo o respeito devido, nos presentes autos, nos parece que alegou-se a ocorrência de simulação sem qualquer exame dessa figura jurídica, por mais perfunctória que fosse a análise, e se a viu onde na realidade não existe⁴⁹².

O Relator entendeu que, na prática, restou configurado o negócio jurídico indireto, fora dos contornos que é feito usualmente, não tendo se comprovado “nada de anormal ou irregular do direito, com malícia ou visando prejuízo de terceiros, sem motivo legítimo, sem justa causa, oculto, com evidência de dolo ou má-fé”⁴⁹³.

⁴⁹¹ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 106-09.343. Julgado em 18/09/1997.

⁴⁹² Página 37 do Voto do Relator.

⁴⁹³ Página 30 do Voto do Relator.

Insta ainda mencionar a conclusão apresentada pelo Relator para se determinar qual a espécie a ser enquadrada no caso concreto, o que denota uma clara influência da doutrina formalista:

Disto tudo resulta que se pode concluir:

- a) se, para alcançar o objetivo ulterior, o contribuinte recorre a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (defeitos dos atos jurídicos), infringe a lei e a evasão fiscal é ilícita;
- b) se, ao contrário, para alcançar o fim visado, recorre a ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático nem na manifestação da vontade, tem a elisão fiscal, que é lícita e admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro. (p. 33)

Nesse ínterim, importante registrar o fato de que, mesmo antes da inserção da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, a elisão fiscal já vinha sendo combatida pela Administração Fiscal, através de um conceito amplo de simulação, como mencionado anteriormente. Tal fato se deu, em grande parte, pela influência da doutrina civilista espanhola⁴⁹⁴ e italiana⁴⁹⁵ no direito civil brasileiro.

A definição de simulação, em nosso país, sempre foi controversa, em especial durante a vigência do Código Civil de 1916, de modo que, muitos autores brasileiros aplicavam o conceito de simulação com base numa visão causalista, originada da Espanha⁴⁹⁶. Para os adeptos dessa doutrina, a simulação consistiria não propriamente num vício de consentimento, mas sim, numa divergência entre a intenção prática a causa típica do negócio, uma declaração com causa falsa⁴⁹⁷.

Esse posicionamento se refletiu na jurisprudência administrativa da época, como se pode verificar da ementa abaixo transcrita:

IRPJ – CSLL – SIMULAÇÃO – OPERAÇÕES DE SWAP – Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado,

⁴⁹⁴ Para fins do presente estudo, a causa do negócio jurídico é entendida como a finalidade prática perseguida pela realização de determinado negócio jurídico, na visão da maior parte da doutrina espanhola. Em relação à Espanha, cumpre citar: CLAVERÍA GONZÁLBES, Luis Humberto. *La causa del contrato*. Bologna: Del Real Colegio del Espanha, 1998. CASTRO Y BRAVO, Frederico de. *El negocio juridico*. Madrid: Civitas, 1985.

⁴⁹⁵ Por todos: ALPA, Guido e BESSONE, Mario. *Elementi de diritto privato*. Roma: Laterza, 2001; FERRARA, Cariota. *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*. Morano: sem data, n. 120.

⁴⁹⁶ Registre-se o teor do artigo 1276 do Código Civil Espanhol: A expressão de uma causa falsa nos contratos dará lugar à nulidade, se não se provar que estavam fundados em outra causa verdadeira e lícita. Tradução livre de Marciano Seabra de Godoi. GODOI, Marciano Seabra de. *A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Op. Cit., pp. 75-85.

⁴⁹⁷ Nesse sentido: GOMES, Orlando. *Contratos*. 24ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

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 simulação⁴⁹⁸.

Este julgado reflete o posicionamento formalista do Conselho dos Contribuintes naquele período. Em trecho do voto, a Relatora Sandra Maria Faroni faz menção à doutrina de Alberto Xavier acerca do negócio jurídico indireto, entendendo pela sua licitude, em razão de a operação estar revestida de legalidade e por inexistir declaração enganosa de vontade. No mesmo sentido, é possível citar o Acórdão nº 103- 21.046⁴⁹⁹, de relatoria de Paschoal Raucci e o Acórdão 101-93.704⁵⁰⁰, de relatoria de Sandra Maia Faroni.

Dáí se infere que, ainda nessa época, mesmo com a influência da doutrina da legalidade estrita, a jurisprudência brasileira já reconhecia que o exame da legitimidade e da validade dos atos e negócios realizados pelos contribuintes não era uma análise meramente formal.

9 O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001

⁴⁹⁸ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. 1º CONSELHO DOS CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-93.616. Julgado em 20.09.2001.

⁴⁹⁹ INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. PENALIDADE - SUCESSÃO - A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art. 132). (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 103-21.046. Julgado em 16/10/2002).

⁵⁰⁰ IRPJ- PERDA DE CAPITAL- TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE- Se os bens transferidos para integralizar capital de coligada tiverem sido avaliados a preço de mercado, com base em laudo que atende aos requisitos do art. 8o da Lei 6.404/75, a perda de capital apurada é dedutível. GANHO DE CAPITAL- ACRÉSCIMO DO CUSTO, ANTES DA ALIENAÇÃO DO INVESTIMENTO, POR SUBSCRIÇÃO DE NOVAS AÇÕES COM ÁGIO NA INVESTIDA- Se todas as operações que precederam a alienação do investimento estão efetivamente comprovadas, foram operações independentes e possíveis de serem realizadas, não pode o Fisco ignorá-las para considerar que tivesse ocorrido um único negócio. CSLL- LANÇAMENTO DECORRENTE- Cancelado o lançamento do Imposto de Renda, tendo em vista o princípio da decorrência, cancela-se, também, o da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Recurso de ofício a que se nega provimento. (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-93.704. Julgado em 06/12/2001).

9.1 O Projeto de Lei Complementar nº 77/1999

O deputado Antonio Cabraia, relator do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999 na Câmara dos Deputados, que deu origem à Lei Complementar nº 104/2001, mencionou que o objetivo da alteração era a “inserção, no Código Tributário Nacional de uma norma geral antielisão”⁵⁰¹, com o escopo de se atenuar os efeitos do planejamento tributário.

Insta mencionar que, na Câmara, foi acrescentada no projeto a necessidade de se observar os “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, que não constava em sua redação original, disposição que foi objeto de muitas críticas, sob o argumento de que ela diminuiria o escopo da norma.

Nesse mesmo sentido é a observação feita pelo deputado Antonio Pallocci acerca do projeto:

Em particular, quanto à norma antielisão, é uma necessidade para o Brasil, porque, mais do que nunca, o setor que mais cresce em matéria tributária no País é o do planejamento fiscal. E o planejamento fiscal não cresce em função da criação de justiça fiscal, da progressividade dos impostos, da valorização dos mais pobres. Planejamento fiscal se dá principalmente em defesa dos grandes setores da economia, em particular do capital financeiro, dos que têm mais condições de fazer planejamento fiscal e pagar menos impostos. Por isso, a norma antielisão é necessária ao Brasil. Se esta norma estiver na forma da lei, teremos um instrumento para fazer com que o cidadão se utilize do seu direito de pagar imposto segundo o que a Constituição estabelece e não segundo imposição da autoridade tributária⁵⁰².

Quando o projeto ainda tramitava na Câmara dos Deputados, os doutrinadores Alberto Xavier, Ives Gandra da Silva Martins, Marco Aurélio Greco e Osíris de Azevedo Lopes Filho foram convidados para exararem manifestação a respeito do projeto de lei complementar ora em exame.

Destacamos, por oportuno, a crítica de Alberto Xavier à redação da norma:

É realmente inconcebível, essa cláusula é a negação do princípio da legalidade da tributação, da mesma forma como, no Direito Criminal, seria

⁵⁰¹ Transcrito de documento fornecido pelo Departamento de Taquigrafia da Câmara dos Deputados, relativo à Sessão Extraordinária ocorrida em 06.12.2000, p. 819 apud TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104*. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 28-29.

⁵⁰² Ibid., p. 30.

inviável alguém ser punido pela aplicação analógica do Código Penal. Isso só aconteceu em dois regimes em que foi permitida a analogia em Direito Criminal: no Regime Nacional Socialista e no Código Penal Soviético. Só conheço essas duas experiências. No Direito Tributário, o caso é exatamente idêntico. A doutrina fala de *nullum tributum sine lege*, da mesma forma que *nullum crimen sine lege*. Todas essas cláusulas não passam de um expediente de aplicação analógica que é a destruição da segurança jurídica. Duvido que haja, no mundo moderno dos negócios, que são operações extremamente sofisticadas, que envolvem instrumentos financeiros complexos, uma operação que não tente alguém de menos boa-fé dizer: ‘isso foi feito com a finalidade de dissimular’. Deixamos de ter qualquer garantia, qualquer segurança. Trata-se de um dispositivo espúrio, incompatível com o princípio da legalidade e incompatível com o próprio Código Tributário Nacional, que proíbe a analogia. Então, também se trata de uma matéria contra a qual devemos estar extremamente prevenidos⁵⁰³.

Marco Aurélio Greco, não obstante defender a criação de uma cláusula geral antielisiva, fez muitas críticas à redação da norma encaminhada através do projeto analisado, entendendo que a norma conferia poderes em excesso ao Fisco, quando permite que ele desconsidere as operações do contribuinte de forma unilateral⁵⁰⁴.

9.2 A Lei Complementar nº 104/2001

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, foi introduzido o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, com o seguinte teor:

Art. 116. (...)

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

Registre-se que a intenção do Legislador brasileiro era a de introduzir uma cláusula geral antielisiva no ordenamento jurídico do país, como é possível se verificar pelo seguinte trecho da exposição de motivos da Lei Complementar nº 104:

⁵⁰³ Ibid., pp. 31-32

⁵⁰⁴ Ibid., pp. 32-33.

VI - A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que me permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

A alteração legislativa gerou amplo debate na doutrina, resultando em diversas interpretações acerca de seu teor, especialmente no que se refere à sua constitucionalidade, além do seu âmbito de atuação e conteúdo. Nesse sentido, adiante estudaremos os principais posicionamentos da doutrina e seu reflexo na jurisprudência administrativa e judicial a partir dos anos de 2001 e 2002.

Há ainda de se mencionar que no ano de 2002 entrou em vigor o novo Código Civil, que acentuou os interesses individuais e coletivos, ao contrário do antecessor que privilegiava a liberdade individual:

Enriquece-se a Teoria Geral do Contrato, acrescentando aos clássicos princípios contratuais três novos princípios, a saber: (a) *função social do contrato* (artigo 421 e parágrafo único do artigo 2.035, do CC), que tem, na proteção das partes e nos seus reflexos perante a coletividade, o sentido da promoção da justiça social, a sua essência e finalidade; (b) *boa-fé objetiva* (artigo 442, do CC), que representa os deveres de lealdade, probidade e ética, todos concretamente analisados na conduta do contrato, sob a ótica do meio social, deixando para trás o enfoque meramente subjetivo, baseado apenas no elemento volitivo; e (c) *equilíbrio econômico* (artigo 478, do CC), que visa proteger os contratantes em face de lesão ou onerosidade excessiva e manter a igualdade substancial entre os seus deveres e obrigações⁵⁰⁵.

Na esteira desse entendimento, Heleno Torres⁵⁰⁶ acrescenta ainda a exigência da causa dos negócios jurídicos praticados, pela qual cada transferência patrimonial necessita de uma justificativa lícita merecedora de proteção, remontando à doutrina da Espanha (cujo ordenamento civil é causalista), sob pena de desconsideração pela Administração Tributária.

Saliente-se, ainda, a inovação da lei civil de 2002, apontada por Luís Queiroz⁵⁰⁷, ao trazer algumas causas de nulidade do negócio jurídico, em seu artigo 166, ora transcrito:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

⁵⁰⁵ ABRAHAM, Marcus. Os 10 Anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 192. Set/2011. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 85-86.

⁵⁰⁶ TAVEIRA, Heleno Torres. *Direito Tributário e Direito Privado*. Op. Cit., pp. 191-194.

⁵⁰⁷ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Limites do Planejamento Tributário*. Op. Cit., p. 741.

- I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;
- II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;
- III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;
- IV - não revestir a forma prescrita em lei;
- V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;
- VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;
- VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

O tema da simulação, que passou a constar no artigo 167 do Código, seguiu a linha adotada pelos modelos da Itália, Alemanha e Portugal, ao passo que o Código determina que “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”.

Insta mencionar que o artigo 187 do novo Código, que versa sobre o abuso de direito, nos seguintes termos: “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”.

Registre-se que, historicamente, a teoria do abuso de direito ganhou destaque como uma tentativa de se combater o individualismo exacerbado do século XVIII, como aduz Mário Julio de Almeida Costa:

Sabe-se que as normas jurídicas, enquanto gerais e abstractas, disciplinam relações-tipos, atendem ao comum dos casos. Conseqüentemente, pode acontecer que um preceito legal, certo e justo para as situações normais, venha a revelar-se injusto na sua aplicação a uma hipótese concreta, por virtude das particularidades ou circunstâncias especiais que nela concorram. É o problema da justiça e da equidade. Ora, o princípio do abuso de direito constitui um dos expedientes técnicos ditados pela consciência jurídica para obtemperar, em algumas dessas situações particularmente clamorosas, aos efeitos da rígida estrutura das normas legais. Ocorrerá tal figura de abuso quando um determinado direito – em si mesmo válido – seja exercido de modo que ofenda o sentido de justiça dominante na comunidade social. E, então, apresentam-se duas possíveis soluções sancionatórias: ou a ordem jurídica trata o titular de direito cujo exercício se mostra abusivo como se esse direito não existisse; ou estatui conseqüências menos enérgicas, designadamente condena-o a simples indenização dos danos sofridos pelo prejudicado, mas mantendo o acto abusivo que os produziu⁵⁰⁸.

Nesse sentido, impende concluir que, no abuso de direito, a conduta apresenta-se, *prima facie*, de forma lícita, mas entra em choque com os parâmetros de justiça e equidade no caso concreto, de modo que a ilicitude se revelaria na forma do exercício daquele direito.

⁵⁰⁸ COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1994, p. 64.

Douglas Yamashita⁵⁰⁹, nessa linha de pensamento, afirma que o artigo 187 da lei de 2002 consagra o abuso de direito como ilícito atípico, isto é, seria um ato ilícito que afrontaria a finalidade da norma ou os princípios positivados no ordenamento jurídico pátrio⁵¹⁰.

Diante das alterações legislativas antes referidas, parcela da doutrina defende que o direito de auto-organização do contribuinte deixa de ser absoluto, de modo a não ser necessária apenas a observância das formas legais prescritas, devendo ter atenção aos efeitos de seus negócios perante a sociedade, em especial se eles atendem aos valores protegidos por todo o ordenamento.

Esse entendimento tem grande influência na temática do planejamento tributário, em razão de não ser mais possível a manutenção da máxima de que a elisão fiscal seria sempre permitida. Atualmente, a autonomia privada e liberdade negocial devem necessariamente ser ponderadas com outros valores de igual importância, tais como a dignidade da pessoa humana, a capacidade contributiva, a solidariedade, a boa-fé, a ética e a função social⁵¹¹.

A par do exposto, entendemos que o abuso de direito é plenamente aplicável à matéria tributária, sendo verificado na hipótese de a conduta do contribuinte, ainda que lícita do ponto de vista do direito privado, configurar um ilícito atípico, na medida em que afronta os princípios da justiça, da capacidade contributiva e da segurança jurídica, quando tem por objetivo apenas a obtenção de um benefício fiscal.

9.3 Doutrina contrária à existência da norma geral antielisiva no Brasil

9.3.1 Crítica elaborada pela doutrina tradicional – há inconstitucionalidade no art. 116, parágrafo único, do CTN

⁵⁰⁹ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos: Limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005. pp. 119-120.

⁵¹⁰ Insta mencionar, por oportuno, outra passagem do autor que esclarece o sentido no qual ele utiliza a expressão ilícitos atípicos:

“Sendo o critério da ilicitude aquele decisivo para distinguir a elisão e evasão de tributos, passou-se em revista crítica sobre diversos preconceitos da doutrina tradicional acerca do conceito de ilícito civil. Verificou-se basicamente que ilícito civil é um ato jurídico contrário ao direito e imputável a um sujeito. Separou-se da essência de conceito de ilícito civil os tradicionais elementos de culpa, dano e indenização. Em especial, verificou-se a ilicitude dos atos nulos, como a fraude à lei ou a simulação. Feito isso, constatou-se que, hodiernamente, a ilicitude não se limita a condutas contrárias a regras como a simulação ou fraude (*ilicitude típica*), mas estende-se a condutas contrárias a princípios (*ilicitude atípica*).” (grifos no original) (YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. *Op. Cit.*, p. 64)

⁵¹¹ ABRAHAM, Marcus. *Os 10 Anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Tributário Brasileiro*. *Op. Cit.*, . pp. 86-87.

Cumprе mencionar que grande parte das críticas dirigidas a esta norma são resultado da influência que doutrina positivista no direito tributário brasileiro, como já mencionado ao longo do presente trabalho.

Nesse sentido, há doutrinadores que perfilham entendimento no sentido de que a inserção de uma norma geral antielisiva violaria a Constituição da República, ofendendo a legalidade, a tipicidade tributária e a segurança jurídica, como entende Edvaldo Brito⁵¹².

Ives Gandra da Silva Martins⁵¹³, por exemplo, afirma que a referida norma é inconstitucional e incompatível com nosso ordenamento, sob dois fundamentos: o primeiro seria o conflito com o art. 108, § 1º, do CTN, que veda a tributação por analogia; o segundo, por sua vez, é o entendimento do autor de que a realização da isonomia e da capacidade contributiva compete ao Legislador e não ao aplicador da norma, diante do princípio da legalidade.

Hugo de Brito Machado pondera sobre dois modos de se interpretar a referida norma:

Em síntese, parece-nos que essa norma geral antielisão, se interpretada em harmonia com a Constituição, e assim aplicada apenas aos casos nos quais esteja configurado evidente abuso de direito, nada vai acrescentar, posto que nossa jurisprudência já admite a desconsideração de atos ou negócios em tais situações. Por outro lado, se interpretada de forma mais amplas, com alcance capaz de emprestar à autoridade administrativa o poder para desqualificar qualquer ato ou negócio apenas porque seu conteúdo econômico poderia estar contido em ato mais oneroso do ponto de vista tributário, estará em flagrante conflito com o princípio da legalidade e em aberta contradição com a norma constante do próprio art. 116, caput, inciso I, do Código Tributário Nacional⁵¹⁴.

O autor afirma, ainda, que o argumento de que a referida norma atende aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva não é suficiente para justificá-la, em razão da impossibilidade de se privilegiar tais princípios em detrimento da legalidade⁵¹⁵.

⁵¹² BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Elisão e Evasão Fiscal. Op. Cit.*, p. 73.

⁵¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 119-128.

⁵¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade. Análise crítica do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) *Op. Cit.*, p. 114.

⁵¹⁵ *Ibid.*, p. 115.

Ivo Cesar Barreto de Carvalho⁵¹⁶ aduz ser inadmissível o alargamento dos poderes da administração tributária pela norma geral antielisiva, que transformaria o agente fiscal em verdadeiro legislador para o caso concreto, diante dos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada.

No seu entender, a norma ainda fere o princípio da separação de poderes, que é uma cláusula pétrea, ao imputar ao administrador o poder de escolher dispositivo legal que resulte mais oneroso para o contribuinte, numa violação frontal ao artigo 60, §4º da Constituição de 1988⁵¹⁷.

Gilberto de Castro Moreira Junior⁵¹⁸, por sua vez, afirma que a referida norma atenta contra o princípio da legalidade, pois ela apenas poderia se coadunar com o Sistema Tributário Nacional, caso existisse uma descrição clara na lei de todos os comportamentos ou condutas aptas a ensejar a desconsideração dos atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, argumentando que ela viola o princípio da legalidade, constante da Constituição Federal e dos artigos 109 e 110 do CTN.

Em suma, para essa doutrina, o princípio da legalidade estrita impediria que fossem tributados fatos outros que não aqueles expressamente previstos na norma-padrão de incidência tributária, de sorte que o contribuinte não poderá ser tributado se não praticou o ato ou negócio previsto na norma.

Alguns autores vão mais além, entendendo que a declaração de abusividade, pela autoridade administrativa, de determinado ato ou negócio jurídico praticado pelo indivíduo, com a sua requalificação para a aplicação da norma de incidência tributária, configuraria a tributação de fato que não existe, ofendendo diversos princípios constitucionais, bem como gerando o emprego da analogia, vedado pelo Código Tributário Nacional⁵¹⁹.

⁵¹⁶ CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. *Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 95.

⁵¹⁷ *Loc. Cit.*

⁵¹⁸ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Planejamento tributário internacional e seus limites. In: MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: MPE Editora, 2006. pp. 140-141.

⁵¹⁹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia; (...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

9.3.2 Norma dirigida ao combate a outras figuras que não a elisão

Uma corrente da doutrina aduz que não há inconstitucionalidade no art. 116, parágrafo único, do CTN, argumentando que, na verdade, ela se dirige a outras figuras, como a simulação e a fraude à lei, com o entendimento que se trataria de verdadeira norma anti-evasão, complementando a disciplina legal já existente sobre o tema.

Tal entendimento é compartilhado por autores como Ricardo Mariz de Oliveira⁵²⁰, José Eduardo Soares de Melo⁵²¹, Célio Armando Janczeski⁵²², César Augusto Guimarães Pereira⁵²³, Valdir de Oliveira Rocha, entre outros.

Assim também se orienta Vittorio Cassone⁵²⁴, para quem a referida norma tratar-se propriamente de uma norma anti-evasão, pretendendo coibir a evasão fiscal em suas múltiplas espécies, como se infere da utilização do termo “dissimular” pela lei, expressão de sentido genérico.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁵²⁵ afirma que são três os tipos de elisão: (1) a introduzida pela lei, (2) a garantida pela lei e (3) a não proibida pela lei, quando negócios jurídicos alternativos alcançam o mesmo resultado, e somente um deles é tipificado como fato gerador de dado imposto, inexistindo proibição à liberdade contratual dos indivíduos.

Entretanto, o autor admite que existe uma forma abusiva de economia de tributos, nas hipóteses de fraude e simulação, nas quais há a dissimulação de um negócio jurídico mediante

⁵²⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Op. Cit., pp. 258-265.

⁵²¹ MELO, José Ricardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Op. Cit., pp. 163-179.

⁵²² JANCZESKI, Célio Armando. Cláusula antielisiva à luz da interpretação da lei tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 194-201.

⁵²³ PEREIRA, César Augusto Guimarães. *Op. Cit.*, p. 225.

⁵²⁴ CASSONE, Vittorio. Norma Antievasão fiscal: LC nº 104/2001. In: *Norma antievasão fiscal: LC nº 104/2001. Repertório IOB de Jurisprudência, [s.l.]*, 2ª quinzena de maio de 2001, n. 10, Caderno 1, p. 284.

⁵²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A norma geral antielisiva. In: MARINS, James. (Coord.). *Tributação e antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002. pp. 16-17.

a suposta prática de outro, cabendo, então, ao Fisco, desconsiderar o negócio simulado e a tentativa de evasão, nos termos do art. 116, parágrafo único, do CTN⁵²⁶.

Misabel Abreu Machado Derzi⁵²⁷ sustenta que o parágrafo único do art. 116 do CTN não consagra cláusula geral antielisiva, nem leva à interpretação econômica, possuindo como objetivo o combate à simulação fraudulenta, à sonegação, através da autorização expressa para a desconsideração do ato ou negócio jurídico simulatório.

Luciano Alaor Bogo⁵²⁸, a partir do entendimento da doutrina civilista de que a simulação ocorre com o objetivo de se dissimular o que realmente se praticou (isto é, a dissimulação como sendo resultado da simulação), sustenta que a norma deve ser interpretada como se referindo ao gênero simulação, não obstante a intenção do Legislador Complementar ter sido diversa:

[...] não obstante a *mens legislatoris*, que pretendia inserir no ordenamento jurídico tributário, norma tendente a evitar a elisão praticada com abuso de direito ou de formas, não é essa a interpretação adequada do art. 116, parágrafo único (...).

Portanto, o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, constitui norma anti-simulação, combatendo especificamente as hipóteses de simulação relativa que tenha objetivo de excluir ou reduzir a tributação, inserindo-se, portanto, no campo da evasão tributária⁵²⁹.

No mesmo sentido, James Marins assevera que o art. 116, parágrafo único, do CTN, ao tratar da dissimulação, “restringiu seu plexo de incidência à conceituação material e a à disciplina formal da simulação, simulação relativa, conhecida pela doutrina como dissimulação”⁵³⁰.

Dessa forma também se orienta Alberto Xavier, para quem o dispositivo trata-se de norma anti-simulação:

Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular o novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez.

⁵²⁶ Ibid., p. 17.

⁵²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10º volume*. Dialética: São Paulo, 2006. p. 353.

⁵²⁸ BOGO, Luciano Alaor. *Op. Cit.*, p. 243-244.

⁵²⁹ Ibid., pp. 247-248.

⁵³⁰ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 57.

Por um lado reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico – o ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz.

Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levara as partes à sua realização⁵³¹.

Para Gabriel Lacerda Troianelli⁵³², não obstante a pretensão do legislador complementar de instituir uma cláusula geral antielisiva, na verdade, o artigo 116, parágrafo único, do CTN, traz norma geral anti-evasão, que jamais poderia ser utilizada no combate à elisão. Isso porque, qualquer dos sentidos que se entende acerca do vocábulo dissimular, ele sempre vai se referir a ato ou fato passado, já ocorrido, que se pretende ocultar, esconder. Nesse sentido, o ato a ser desconsiderado foi praticado para ocultar fato gerador já ocorrido, que se pretende esconder.

Por tal razão, o autor afirma que o parágrafo único do artigo 116 do CTN somente pode ser entendido como norma que visa o combate à evasão, não como cláusula geral antielisiva, já que ele entende que a elisão fiscal se dá, necessariamente, antes que se consume o fato gerador⁵³³.

Paulo de Barros Carvalho⁵³⁴ aduz que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não introduziu qualquer alteração no ordenamento jurídico pátrio, haja vista que o artigo 149, II, do Código já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos simulados; destarte, para que se admita a autuação fiscal e a desconsideração do negócio jurídico praticado, deve se comprovar a ilicitude, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64⁵³⁵, que disciplinam as figuras da simulação, fraude e conluio.

⁵³¹ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, pp. 156-157.

⁵³² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Comentários aos novos dispositivos do CNT: A LC 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 43.

⁵³³ *Ibid.*, p. 41.

⁵³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Livre Iniciativa no Direito Tributário Brasileiro: Análise do Artigo 116 do Código Tributário Nacional. *Revista de Estudos Tributários*. Ano XII, nº 74, jul-ago/2010. São Paulo: IOB, 2010. pp. 90-91.

⁵³⁵ Lei 4.502/64, Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Marco Aurélio Greco entende que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não seria o mais adequado para uma norma antielisiva, mas vislumbra possibilidades de aplicação sem ofensa à Constituição. Ademais, após o advento do Código Civil de 2002, as hipóteses de abuso de direito e de fraude à lei passaram a ser considerados ilícitos, de modo a não se inserirem mais no âmbito do parágrafo único do art. 116 do CTN, sujeitando-se ao art. 149 do Código⁵³⁶.

De tal modo, para o autor, a norma antielisiva plasmada no parágrafo único do art. 116, parágrafo único, do CTN poderia ser aplicada apenas os negócios jurídicos indiretos, não realizados mediante simulação, fraude à lei, ou abuso de direito⁵³⁷.

Marciano Seabra de Godoi, por sua vez, entende que o dispositivo em comento confere efetividade à capacidade contributiva e da igualdade tributária, mas se refere tão somente à fraude à lei tributária, a exemplo do que se dá em outros países, não se aplicando aos casos de simulação, que se enquadraria como evasão de tributos⁵³⁸.

Douglas Yamashita⁵³⁹ também afirma que quando o parágrafo único do artigo 116 do CTN se refere a “negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, na verdade, ele estaria identificando negócios praticados em fraude à lei.

No mesmo sentido entende Onofre Batista Junior⁵⁴⁰, para quem o Legislador, ao introduzir esse dispositivo, pretendeu criar uma cláusula geral antielisão, “deixando firme na lei tributária o mandamento de se afastar os ‘negócios elisivos atentatórios’ firmando esse propósito, expressamente, na exposição de motivos”. No entanto, tal norma pretenderia afastar a fraude à lei *lato sensu*, pois a *strictu sensu* pode ser afastada por mera interpretação, ao passo que os atos *contra legem* são combatidos pelo próprio princípio da legalidade.

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.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

⁵³⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. Op. Cit., pp. 555-557.

⁵³⁷ Ibid., p. 555.

⁵³⁸ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no art. 116, parágrafo único, do CNT. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 68, mai/2001. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 101-123.

⁵³⁹ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos*. Op. Cit., pp. 263-264.

⁵⁴⁰ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Op. Cit., p. 232-233.

O autor se posiciona no sentido de que o Fisco não pode determinar a incidência de qualquer norma tributária (função esta exclusiva da lei), nem escolher a norma mais onerosa, podendo tão somente adotar mecanismos para recuperar o tributo subtraído do Erário, de modo que o parágrafo único do art. 116 do CTN “trata-se, sim, de norma funcionalizadora dos tipos tributários, que oferece o critério de decisão frente às ‘lacunas legais autênticas’”⁵⁴¹.

Helena Tôres, a seu turno, compreende que a inovação legislativa promovida pela Lei Complementar nº 104/01 trouxe uma norma antielusão, dirigindo-se às condutas lícitas tidas como elusivas, englobando a simulação, a fraude à lei e o negócio jurídico carente de causa:

[...] com o referido parágrafo único do art. 116 do CTN, o legislador nacional atribuiu aos legislativos importante instrumento para que estes possam controlar, de forma segura e objetiva, os atos elusivos que sejam construídos sem causa ou para encobrir um outro negócio real (por simulação ou fraude à lei), visando a uma economia de tributos ou superar vedações previstas pelo ordenamento e para obter vantagens fiscais, de outro modo indevidos⁵⁴².

9.3.3 A questão da necessidade de regulamentação por lei ordinária

Uma outra questão fundamental colocada pela doutrina pode ser resumida da seguinte maneira: a aplicação da cláusula antielisiva deve ser automática ou depende da introdução da lei ordinária, para estabelecer os procedimentos a serem observados pela Administração Tributária?

Marco Aurélio Greco se posiciona pela necessidade de lei ordinária que venha a regulamentar o procedimento de desconsideração previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, em razão da própria dicção do artigo, que deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável de caráter procedimental para a sua aplicação⁵⁴³.

⁵⁴¹ Ibid., p. 242.

⁵⁴² TÔRES, Helena Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. Op. Cit., p. 260.

⁵⁴³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. Op. Cit., pp. 567-568.

Ademais, o autor entende ser aconselhável que a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes seja efetivada não pelo Fisco, mas por um órgão colegiado, composto pela sociedade civil⁵⁴⁴.

Cumprir registrar nosso comentário da influência do direito comparado na orientação do autor, haja vista que a legislação espanhola, portuguesa e francesa preveem um procedimento administrativo semelhante ao proposto por ele ao ordenamento jurídico pátrio, para fim de legitimar a aplicação da norma geral antielisiva.

Para Gabriel Lacerda Troianelli⁵⁴⁵, também é necessária a prévia edição de lei ordinária para regulamentar o art. 116, parágrafo único, do CTN, sob o fundamento de que o Legislador complementar utilizou o tempo futuro na expressão “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”, de modo que os instrumentos existentes não permitiriam a desconsideração pela administração.

Ademais, conclui o mencionado autor que, enquanto a referida lei não entrar em vigor, a Administração Tributária não poderia desconsiderar atos praticados pelo contribuinte, ainda que eles sejam praticados com a intenção única de economia de tributos.

9.4. Doutrina favorável à norma geral antielisiva

Não obstante as críticas antes apontadas, há de se mencionar, finalmente, os autores que entendem inexistir qualquer vício no parágrafo único do artigo 116 do CTN, que ele representa uma norma geral antielesiva, e que ele encontra fundamento nos valores albergados pela Constituição de 1988, tais como a capacidade contributiva e a isonomia, bem como com as disposições constantes no Código Civil de 2002, de modo a não se verificar qualquer violação a garantia dos contribuintes.

Ricardo Lobo Torres entende ser a regra uma autêntica norma antielisiva e não antievasiva ou antissimulação que, para ele, já existia no ordenamento brasileiro (art. 149, VII, do CTN). Ele aponta as seguintes características da cláusula geral antielisiva:

⁵⁴⁴ Ibid., pp. 581-582.

⁵⁴⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Limites para a aplicação da regra antielisiva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 11º volume*. Dialética: São Paulo: 2007. p. 85-86.

A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no direito civil.⁵⁴⁶

O autor aduz não ter sido coincidência a positivação das normas sobre abuso de direito no Código Civil de 2002 exatamente um ano após a introdução da cláusula geral antielisiva no CTN:

Por muito mais que mera coincidência, a publicação das duas importantes leis marcaram um momento de renovação do direito brasileiro, com a superação de posições positivistas formalistas e com a procura do mais íntimo relacionamento com a ética, sem falar na busca de inserção no mundo globalizado. O abuso de direito em ambas as áreas jurídicas deve ser interpretado segundo o princípio da unidade do direito e sob a perspectiva de sua abrangência e superioridade epistemológica frente a outras modalidades de combate ao conceptualismo. Relevante é notar que a teoria do abuso de direito visa antes à requalificação dos fatos do que à anulação, abrindo diversas possibilidades quanto aos efeitos da ilicitude dos atos abusivos e à aplicação de sanções pecuniárias⁵⁴⁷.

Para Lobo Torres, a norma antielisiva constante no artigo 116, parágrafo único, do CTN visa à desconsideração ou à requalificação do fato gerador concreto, isto é, do ato ou fato praticado com dissimulação da *mens legis* e do fato gerador abstrato, cabendo ao Fisco corrigir a subsunção malograda do contribuinte, requalificando o fato de acordo em consonância com a interpretação correta da regra de incidência⁵⁴⁸.

Outrossim, o autor menciona que essa norma foi em grande parte influenciada pelas disposições do direito francês, em especial o *art. 1741 du Côté General des Impôts* e o *art. 64 du Livre de Procédures Fiscales*, de modo inexistir óbice à aplicação da lei francesa na interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN⁵⁴⁹.

⁵⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário. Op. Cit.*, p. 55.

⁵⁴⁷ *Ibid.*, p. 22.

⁵⁴⁸ *Ibid.*, p. 25.

⁵⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. "A Chamada Interpretação Econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. Op. Cit.*, pp. 242-243.

Fernando Zilveti⁵⁵⁰ afirma que não há como prevalecer a doutrina formalista, em especial após a introdução da mencionada cláusula em nosso ordenamento, já que esta impõe a observância dos princípios da igualdade e da justiça fiscal, entendendo pela possibilidade de interpretação do direito tributário pelo aplicador da norma.

João Dácio Rolim⁵⁵¹ afirma que a cláusula geral antielisiva brasileira é inspirada no modelo francês, mas o critério por ela utilizado seria o do propósito negocial, de modo a não ser incompatível com a segurança jurídica e o princípio da legalidade tutelados pelo ordenamento jurídico pátrio.

No mesmo sentido, Ricardo Lodi Ribeiro afirma que o combate à elisão abusiva é fruto da concepção, vigente desde as últimas décadas do século XX, de que o contribuinte é livre para planejar seus negócios, desde que não cometa abuso de direito. Ademais, a introdução da referida norma no ordenamento jurídico brasileiro é fruto da aplicação do valor da segurança jurídica combinado com o valor da justiça:

A segurança jurídica revela-se pela certeza de aplicabilidade das regras, e efetiva-se pelo princípio da legalidade, dentro da perspectiva de que a obrigação tributária é *ex lege*, não resultando da vontade das partes. Assim, não é lícito ao contribuinte que praticar o fato econômico, identificado pelo legislador como indicador de capacidade contributiva, se livrar do pagamento do tributo por meio do abuso no exercício do seu direito. Portanto, torna-se fácil constatar que a norma antielisiva não viola o princípio da legalidade, mas visa, antes de qualquer coisa, garantir o império da lei⁵⁵².

Insta ainda mencionar os requisitos necessários para a caracterização da elisão abusiva, que deve ser combatida pelo ordenamento, como afirma o autor:

Para a caracterização da elisão abusiva, que deve ser combatida pelo sistema legal, devem estar presentes, conjuntamente, os seguintes requisitos:
-prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adequa à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte;

⁵⁵⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios do direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 338.

⁵⁵¹ ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielisiva trazida pela Lei Complementar 104/01. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Op. Cit., p. 131-143.

⁵⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos Depois da LC nº 104/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 159. Dez/2008. São Paulo: Dialética, 2008. p. 102.

- intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido;
- identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo;
- proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo;
- forma que represente uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei com a hipótese de incidência tributária⁵⁵³.

André Luiz Carvalho Estrella⁵⁵⁴ entende que a introdução da cláusula geral antielisiva no direito brasileiro acompanha a direção tomada pelo direito comparado de combate ao déficit fiscal, influenciada pela jurisprudência dos valores, a qual reconhece a tensão entre os direitos constitucionais, a qual será resolvida pela ponderação entre os princípios, sem sacrificar nenhum deles por inteiro.

Ivan Tauil Rodrigues⁵⁵⁵, por sua vez, além de entender que o parágrafo único do artigo 116 do CTN significa verdadeira norma antielisão, traz uma discussão ético-jurídica do planejamento tributário, afirmando que o fundamento para a desconsideração, determinado pela referida norma, seria a boa-fé, a qual deve ser visualizada a partir do binômio “resultado da operação” x “consequência da desconsideração (tributação mais onerosa)”:

Se assim está redigido o dispositivo, qual então o critério que autoriza o procedimento de desconsideração da realidade fática ‘descrita’, legitimando-se a captura da realidade ‘compreendida’? *A resposta encontra-se na boa ou má-fé com que se estruturam as operações* que ensejam tributação inferior à que poderia emergir de suas expressões alternativas.

O silêncio do legislador a respeito dos critérios e pressupostos da desconsideração leva à clara conclusão de que estes, longe de restarem situados no fosso da discricionariedade, serão depreendidos e integrados a partir de sua compreensão ético-valorativa, ma medida em que atendem aos princípios gerais que estruturam e dão sentido ao ordenamento jurídico-constitucional. (...)

Fica portanto evidenciado que o legislador do parágrafo único do artigo 116 constituiu uma *dimensão ético-jurídica* para o acionamento da desconsideração de seus atos e negócios realizados com o fito de reduzir a oneração tributária dos fins econômicos, não sendo esta prática, em si, reprovável, ou passível de desconsideração pelo simples fato de o negócio estar imbuído do propósito de reduzir a carga fiscal incidente sobre o fim almejado. *Por essa razão o legislador atribuiu a faculdade e não o dever de desconsiderar atos, ainda que notoriamente praticados com a finalidade de*

⁵⁵³ Ibid., p. 92.

⁵⁵⁴ ESTRELLA, Andre Luiz Carvalho. A Norma Antielisiva Geral. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de. (Coord). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 221.

⁵⁵⁵ RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 93, jun/2003. São Paulo: Dialética, 2003. p. 43.

dissimular a ocorrência do fato gerador ou natureza dos elementos constitutivos da obrigação. Faculdade esta, porém, que não importa em discricionariedade da Administração Tributária mas em pós-positivação de sua atividade, que continuará a ser vinculada e, a toda evidência, obrigatória, para os atos e negócios realizados por propósitos dissimulatórios, *eivados de má-fé*⁵⁵⁶. (grifos no original)

Marco Aurelio Greco, não obstante entender pela inexistência de norma geral antielisiva em nosso ordenamento, também reconhece a importância da boa-fé no planejamento tributário, em especial no que se refere à imposição de penalidades e à sua graduação no caso concreto, numa interpretação conjunta do artigo 116, parágrafo único, com o artigo 112 do CTN:

Ora, em muitos planejamentos estamos perante situações nebulosas em que a dúvida quanto à qualificação jurídica dos fatos é relevante, em que, ambos (Fisco e contribuinte) e de boa-fé podem chegar a conclusões díspares. Nesse caso, se existe dúvida relevante e o contribuinte agiu de boa-fé, há espaço para reconhecer configurada hipótese do artigo 112, I, do CTN e, portanto, concluir que não ocorreu o pressuposto de fato da penalidade⁵⁵⁷.

Em relação à necessidade de regulamentação, outro obstáculo à aplicação da referida norma para parcela da doutrina, registre-se a posição de Ricardo Lodi Ribeiro⁵⁵⁸, que entende ser a regra disposta no parágrafo único do art. 116 do CTN norma de eficácia contida, e de aplicabilidade imediata⁵⁵⁹.

Para ele, ocorrido o fato gerador, o qual, todavia, é escamoteado por condutas abusivas do contribuinte, é imperiosa a tributação com base no ato dissimulado, independentemente de lei ordinária. Isso porque a função da lei ordinária seria a de “estabelecer um procedimento para a desconsideração do ato praticado pelo contribuinte e sua requalificação, pressupostos para a tributação, conforme a previsão legal contida na hipótese de incidência”⁵⁶⁰.

Outrossim, o autor aduz que a teoria do abuso de direito à elisão fiscal não depende de dispositivo explícito, visto que deriva dos princípios gerais do direito civil, como os da

⁵⁵⁶ Ibid., pp. 40-41.

⁵⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário. Op. Cit.*, p. 564.

⁵⁵⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Op. Cit.*, p. 165.

⁵⁵⁹ Para um entendimento adequado da eficácia das normas, vide: SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 116.

⁵⁶⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Op. Cit.*, p. 165.

proibição do abuso e da boa-fé, e dos princípios constitucionais tributários da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva⁵⁶¹.

Verifica-se a influência da doutrina do direito comparado na visão do autor, em especial a francesa, no que se refere à aplicação da teoria do abuso de direito à elisão fiscal, como se dá naquele país. Tal influência se demonstra, ainda, por seu entendimento no sentido de que o procedimento administrativo a que se refere o parágrafo único do art. 116 do CTN seja efetivado por um órgão colegiado equivalente ao modelo francês, compostos por representantes dos contribuintes, da Administração Tributária e de pessoas com notório saber na área⁵⁶².

Marcus Abraham⁵⁶³ também afasta a necessidade de regulamentação específica, afirmando que há muito o direito tributário pátrio possui um diploma normativo que disciplina todo o procedimento para a lavratura de autos de infração e para a impugnação do contribuinte, o Decreto nº 70.235/1972, o qual seria perfeitamente aplicável para o procedimento de desconsideração previsto no art. 116, parágrafo único, do CTN.

Ricardo Lobo Torres, em seu mais recente estudo, aduz que a regra antielisiva é meramente declaratória e, por tal razão, necessita de complementação pela via ordinária tão somente nos casos em que o Estado-membro ou Município não possua legislação segura sobre o processo administrativo tributário⁵⁶⁴. Note-se que Aldemário Araújo Castro⁵⁶⁵ também se orienta pela desnecessidade de regulamentação para a aplicabilidade da norma geral antielisiva.

Ante o exposto, concordamos com o posicionamento esposado pelos autores que defendem que a teoria do abuso do direito deve ser aplicada ao direito tributário, especialmente no combate ao planejamento fiscal abusivo e, nesse sentido, afirmamos que a norma constante no artigo 116, parágrafo único, do CTN trata-se de verdadeira cláusula geral antielisiva e que não precisa de regulamentação para ser aplicada.

⁵⁶¹ *Loc. Cit.*

⁵⁶² *Loc. Cit.*

⁵⁶³ ABRAHAM, Marcus. *Os 10 Anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Tributário Brasileiro*. *Op. Cit.*, p. 82.

⁵⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*. *Op. Cit.*, p. 55.

⁵⁶⁵ CASTRO, Aldemário Araújo. Norma Geral Antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e Outros Aspectos Relevantes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Planejamento Tributário*. *Op. Cit.*, p. 382.

Entretanto, é necessário, neste momento, realizarmos uma observação quanto ao nosso posicionamento. Entendemos que podem ser vislumbradas duas hipóteses de abuso de direito em matéria tributária: uma modalidade que pode ser denominada “dolosa” e outra que poderia ser chamada “culposa”.

Afirmamos, desde já, a impropriedade técnica da nomenclatura que atribuímos à segunda hipótese, já que a expressão “abuso de direito” sugere que o indivíduo está indo além daquilo que é entendido como direito. Uma expressão mais apropriada para definir essa segunda modalidade seria “divergência de interpretação do ordenamento e de fatos entre o Fisco e o contribuinte”.

A modalidade dita “dolosa” seria a hipótese comumente tratada como abuso de direito pela doutrina nacional, na qual o contribuinte utiliza um negócio jurídico formalmente lícito, mas sem pretender sujeitar-se a todas as consequências jurídicas que dele advém, visando tão somente a utilização daquele invólucro para a economia de tributos e tendo plena consciência da conduta realizada⁵⁶⁶.

Já a modalidade “culposa” traduziria a situação na qual o contribuinte analisa o ordenamento jurídico tributário no qual se insere, interpretando-o de uma determinada maneira, e, de boa fé, realiza seus negócios jurídicos de forma a adequá-los a tal interpretação que entende ser lícita.

Posteriormente, o ente tributante (no caso, a União, algum Estado ou Município) pode, ao analisar as operações realizadas por este contribuinte, entender que a estrutura utilizada pelo contribuinte não era a mais adequada para alcançar os fins pretendidos e, partindo do pressuposto de que seu único ou principal propósito era a economia fiscal, procede à requalificação dos atos por ele praticados.

Diante disso, concluímos que apenas a segunda hipótese, a da “divergência de interpretação do ordenamento entre o Fisco e o contribuinte” ou abuso de direito “culposo”, pode ser enquadrada como elisão fiscal, passível de requalificação, nos termos do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Ressalta-se que entendemos, tal como a doutrina nacional antes citada, que esse procedimento de requalificação decorre da cláusula geral antielisiva contida no parágrafo

⁵⁶⁶ Impende diferenciar, desde já, esse “abuso doloso” da simulação, haja vista que os negócios simulados, não são queridos pelo indivíduo, sendo fruto de uma ficção negocial, isto é, se cria uma aparência que tem por objetivo ocultar uma realidade, ao passo em que os negócios realizados com abuso de direito são negócios, sérios, reais em seu conteúdo e execução, são praticados uma determinada forma pelas partes, no intuito de esconder resultados que a lei buscava atingir e que dele defluem naturalmente. Nesse sentido: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Op. Cit.*, p. 149.

único do art. 116 do Código Tributário Nacional. E mais, que esse sistema legal é claramente inspirado nos sistemas alemão, espanhol, italiano e francês, como anteriormente exposto.

Não obstante o poder de requalificação dos atos conferidos pela norma geral antielisiva, afirmamos a necessidade de a Administração fiscal considerar a boa-fé (ou eventual má-fé) do indivíduo nos casos de planejamento tributário, em especial no que se refere à imposição de penalidades.

Vislumbramos a possibilidade de sanção ao contribuinte apenas na primeira situação descrita, haja vista se verificar, no caso concreto, a má-fé do contribuinte ao se utilizar daquela estrutura em desconformidade com a motivação econômica, a forma e os efeitos normalmente produzidos por aquele negócio, buscando apenas (ou de forma preponderante) a economia tributária. Ademais, tal conduta, em nosso sentir, estaria mais próxima da evasão fiscal do que propriamente da elisão, em razão de ser possível afirmar que o contribuinte agiu dolosamente ao violar o ordenamento jurídico.

Não se pode dizer o mesmo em relação ao segundo caso mencionado. Isso porque em muitas situações do cotidiano é possível verificar a divergência na interpretação do ordenamento, como na segunda hipótese descrita, isto é, o contribuinte utiliza determinada estrutura em seus negócios e acredita estar agindo corretamente por estar seguindo estritamente as normas prescritas, mas desconhece eventual orientação do Fisco de que aquela estrutura é inadequada para fins tributários.

Note-se que a complexidade verificada na legislação tributária dos mais diversos países, inclusive no Brasil, acaba contribuindo para um planejamento tributário realizado de modo inadequado. A título de exemplo, mencionamos a tendência brasileira de tributos federais lançados por homologação⁵⁶⁷ (como o imposto sobre a renda), no qual o contribuinte envia os dados para o ente, calcula e paga o tributo devido, e apenas depois a Secretaria da

⁵⁶⁷ O lançamento por homologação está previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito: Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Receita Federal analisa a licitude do procedimento, a fim de concluir se tudo foi feito de forma correta.

De certa maneira, o contribuinte acaba sendo o responsável pela interpretação do ordenamento jurídico, e, por tal razão, entendemos que ele não deveria sofrer sanção se o seu entendimento é diverso do entendimento do Fisco, considerando que não seria razoável conceber que ele tem acesso, prévio e seguro, aos critérios estabelecidos pelo Fisco para entender pela licitude de determinada operação, já que seria inviável a utilização do instituto da consulta⁵⁶⁸ antes de cada ato praticado.

9.4.1 A questão da analogia

Alguns representantes da doutrina favorável à existência da cláusula geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro entendem que sua aplicação resultaria na utilização da analogia para o afastamento dos negócios jurídicos elisivos.

Nesse sentido se orienta Onofre Alves Batista Junior⁵⁶⁹, para quem não haveria, no ordenamento jurídico brasileiro, qualquer cláusula de proibição genérica à utilização da analogia. De modo diverso, o autor entende que existe norma com força de lei complementar que admite e determina a analogia, qual seja, o artigo 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁵⁷⁰. Ademais, o dispositivo torna possível o afastamento da antijuridicidade, traduzida pela afronta à justiça fiscal, ao cerne da capacidade contributiva, e ainda por ataque à “função social da empresa”, constante no artigo 170, III, da Constituição.

No intuito de justificar seu entendimento, o autor afirma que:

O que a norma geral antielisão crava é a admissão da aplicação da analogia, em terreno estritamente limitado, com os devidos cuidados, em situações de ofensa dezarrazoada a princípios tributários, em substituição ao ineficaz e inviável mecanismo de soluções casuísticas por ação do legislador. (...) Antes da LC/104, o Direito Tributário brasileiro, nos moldes mais liberais, em nome de uma “sacralização” do Princípio da Tipicidade, colocava uma

⁵⁶⁸ O procedimento de consulta, em âmbito federal, está previsto nos artigos 48 e seguintes da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

⁵⁶⁹ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, pp. 238-239.

⁵⁷⁰ LINDB. Art. 4º. Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

única solução: a da “norma geral exclusiva”. Se determinado fato não encontrava previsão expressa na hipótese de incidência legal, verificava-se a “norma geral exclusiva”, ou seja, não se dava o nascimento de imposto, independente da ocorrência de qualquer manobra elisiva atentatória ao cerne de outros princípios constitucionais. É que o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, § 1º, proíbe que o emprego da analogia resulte em incidência de tributo.

O dispositivo introduzido, com se verifica, funcionalizando os tipos tributários de incidência, em situações de fraude à lei *lato sensu*, atrai a regra de incidência análoga, dando origem ao nascimento do tributo. Trata-se, pois, de *norma geral inclusiva*, determinante, para fazer valer os princípios reitores da tributação, dentro da observância da legalidade, em momento algum ferida⁵⁷¹.

Ricardo Lobo Torres⁵⁷² entende que o mecanismo de combate à elisão é a analogia ou a contra-analogia, ou ainda à redução teleológica, com base nas doutrinas francesa e alemã, já que o planejamento abusivo do contribuinte resvala para a analogia:

O Código Tributário Nacional tem uma regra que proíbe analogia e o contribuinte, ao buscar uma interpretação ou uma compreensão do verdadeiro sentido do contrato ou do fato gerador abstrato, na realidade, está escapando da finalidade da lei e se apegando a uma interpretação meramente literal do texto com que ele opera, num campo de lacuna, e está praticando analogia. E o combate a essa analogia só pode ser uma norma contra-analógica, que é a norma antielisiva, que a doutrina alemã prefere chamar de redução teleológica. Quando a lei antielisiva obriga a administração a requalificar o fato, na realidade ela está diminuindo o alcance do fato gerador. Se aquela lei do capital fala em capital de 1 milhão, não é qualquer empresa que tenha capital de 1 milhão. Uma empresa que tenha sido subdividida, mas que mantém os mesmos sócios, mesmo negócio, mesmos objetivos, mesmo local de trabalho, deve ser entendido que não há modificação alguma, apenas o objetivo de burlar a lei. Evidentemente, neste caso a expressão 1 milhão de reais para o capital que aparece na lei é uma expressão que tem que ser reduzida a uma redução teleológica, a uma redução do sentido que possa ser alcançado por meio da interpretação. A redução teleológica está para a interpretação restritiva na mesma equação em que a analogia se encontra com relação à interpretação extensiva. A analogia praticada pelo contribuinte é uma extensão do sentido, além da possibilidade de compreensão da letra da lei. A redução teleológica, pelo contrário, é uma restrição de sentido que vai ser realizada pela autoridade administrativa com base na norma antielisiva⁵⁷³.

⁵⁷¹ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, pp. 240-241.

⁵⁷² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário. Op. Cit.*, p. 53-55

⁵⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. “A lei brasileira”. In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002 : Brasília). In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 209.

Nesse sentido, no entender do autor, a norma geral antielisiva constante do art. 166, parágrafo único, do CTN configuraria uma exceção ao art. 108, § 1º, do Código, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária.

Contra tal entendimento, merece destaque o posicionamento de Luciano Alaor Bogo, no sentido de que não há analogia no referido procedimento:

A decisão judicial reconhece que o negócio jurídico é abusivo, qualificando como proibida a conduta que antes era permitida e recompondo o sistema que foi agredido, mediante o reconhecimento da existência de um negócio subjacente àquele que foi nulificado, ou procedendo à requalificação jurídica dos fatos ou atos ocorridos, que foram objeto do negócio jurídico nulo, praticado com abuso do direito. Se em decorrência da nulidade do negócio jurídico, do reconhecimento da validade jurídica de um negócio subjacente ou da requalificação jurídica dos fatos – ainda que esses efeitos sejam somente em relação à administração -, verificar-se a materialização dos dados previstos nos critérios da regra matriz de incidência tributária, então cabível o lançamento devido. Não há, portanto, emprego de analogia⁵⁷⁴.

Há de se mencionar, ainda, Heleno Taveira Tôrres, para quem a teoria da prevalência da substância sobre a forma e a regra do teste de intenção negocial (aplicáveis à elusão) não equivalem ao emprego da analogia, haja vista que, nesta, há o criação de norma para o fato ocorrido, ao passo em que na elusão aplica-se a lei vigente aos casos mascarados ou desviados, por manobra propositada do contribuinte, incidindo a norma exatamente sobre o tipo normativo⁵⁷⁵.

Registre-se, ainda, trecho da obra de Aldemário Araújo Castro:

A norma geral antielisiva não tangencia (sic) ou flexibiliza a legalidade tributária. Não consagra a tributação por analogia, nem a chamada interpretação econômica do fato gerador. Ao viabilizar a descon sideração, seria melhor dizer ‘requalificação’ do fato, terá necessariamente que aprontar ou encontrar uma situação descrita na lei tributária (como fato gerador ou hipótese de incidência). A autoridade fiscal terá, para apurar o tributo devido, de aplicar (por subsunção) uma base de cálculo e uma alíquota diretamente relacionadas a uma hipótese de incidência estabelecida em lei⁵⁷⁶.

⁵⁷⁴ BOGO, Luciano Alaor. *Op. Cit.*, p. 288-289.

⁵⁷⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Limites ao Planejamento Tributário. Op. Cit.*, p. 58.

⁵⁷⁶ CASTRO, Aldemário Araújo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. In: CARVALHO, Fabio Junqueira de. (Coord.). *Mini Reforma Tributária. Reflexões sobre a Lei 10.637/02 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/03*. Belo Horizonte: Mandamento, 2003. p. 52.

Anderson Furlan⁵⁷⁷ sustenta que a cláusula geral antielisiva não autoriza o uso da analogia, eis que, se o fato gerador do tributo efetivamente ocorreu, mas foi dissimulado ou disfarçado, o argumento analógico é prescindível, pois se aplicará a lei ao fato efetivamente ocorrido; somente se poderia falar em analogia caso necessário fosse aplicar a lei a caso não previsto, hipótese não trazida pela norma.

Registre-se que acompanhamos o entendimento de Furlan acerca da inexistência de analogia na aplicação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, haja vista que a lei busca o fato efetivamente ocorrido na situação concreta, não se aplicando ao fato que se tenta dissimular.

9.5 O entendimento da jurisprudência administrativa após a Lei Complementar nº 104/01

A partir da introdução do parágrafo único do artigo 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104, no ano de 2001, foi possível notar uma modificação na jurisprudência pátria, em especial no contencioso administrativo, que, até então, sofria grande influência da doutrina formalista.

Com essa modificação de entendimento, que teve início em 2001, mas somente se fortaleceu a partir dos anos seguintes, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda passou a não mais aceitar a licitude das formas utilizadas e a autonomia da vontade absoluta do particular como fundamentos de licitude para o planejamento tributário.

Nesse sentido, insta transcrever trecho da obra de Ricardo Lodi Ribeiro que comenta esse fenômeno:

Pode-se, a grosso modo, identificar como traços gerais da atual jurisprudência administrativa:

- a) inexistência de menção expressa à cláusula antielisiva;
- b) ampliação do espaço da evasão fiscal e da simulação;
- c) exigência do escopo econômico que ultrapasse a economia fiscal;
- d) insuficiência da regularidade formal da operação.

De acordo com esse panorama jurisprudencial, o planejamento tributário considerado legítimo e eficaz deve ter as seguintes características:

⁵⁷⁷ FURLAN, Anderson. *Op. Cit.*, p. 102.

- a) conteúdo econômico aliado à economia fiscal – é preciso um propósito negocial para a operação, além da economia tributária, ou seja, é preciso poder demonstrar que existem outros motivos para que a empresa realize o negócio pela forma escolhida;
 - b) operações devem ter existência jurídica e fática – não basta que a forma jurídica adotada seja lícita; é essencial que a sua moldura esteja presente na realidade econômica;
 - c) desconsideração dos atos sucessivos praticados em curto espaço de tempo – são desconsideradas, portanto, alterações societárias sucessivas praticadas em diminuto lapso temporal, o compra-e-vende, no mesmo dia, o casa-separa de empresas com o único objetivo de economizar tributos;
 - d) desconsideração das avaliações não correspondentes à realidade de mercado – nas alterações societárias os ativos transmitidos devem ser avaliados de acordo com o valor de mercado.
- Em resumo, o planejamento tributário eficaz é aquele que sai do papel e entra na realidade operacional da empresa⁵⁷⁸.

Leonardo Freitas de Moraes e Castro também comenta que nessa nova fase da jurisprudência do Conselho, a necessidade de se estabelecer critérios para a identificação de limites aos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes fez com que fossem importados, de forma indevida, diversas figuras do direito comparado, tais como o propósito negocial (do direito norte-americano), o abuso de direito (da França), o abuso de formas jurídicas (dos EUA e da Inglaterra) e a *step transaction doctrine* (do direito inglês)⁵⁷⁹.

Insta ainda trazer à baila estudo coordenado por Luis Eduardo Schoueri, de mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes proferidas entre os anos de 2002 a 2008, destacando-se as seguintes proposições:

(a) em 67% (sessenta e sete por cento) dos casos analisados o Conselho de Contribuintes avaliou expressamente os motivos extratributários trazidos pelos contribuintes⁵⁸⁰;

(b) em todos os acórdãos estudados, o Conselho analisou se os fatos foram considerados existentes na forma exata pela qual foram descritos pelos contribuintes: nos 49 (quarenta e nove) acórdãos em que o Conselho desconsiderou os fatos como narrados pelo contribuinte, o planejamento fiscal foi desconsiderado; ele entendeu como válido o

⁵⁷⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos Depois da LC nº 104/01*. Op. Cit., p. 106.

⁵⁷⁹ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Civilização do Direito Tributário e Seus Impactos na Liberdade de Auto-organização do Contribuinte*. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Revista Direito Tributário Atual*. nº 23. São Paulo: Dialética, 2009. p. 298.

⁵⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.) *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”*. *Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 431.

planejamento nos 27 (vinte e sete) casos em que considerou os fatos como descritos pelo contribuinte⁵⁸¹;

(c) em 47 (quarenta e sete) acórdãos, dos 76 (setenta e seis) pesquisados, o Conselho analisou se foram observadas normas cogentes não tributárias. Nos 10 (dez) casos em que se verificou uma violação, apenas em um deles o planejamento foi considerado válido, de modo que, nos demais, o Conselho desconsiderou a estrutura negocial montada pelo contribuinte⁵⁸².

Outrossim, após pesquisa sobre as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, verificamos alguns critérios que passaram a ser observados pelos Conselheiros, nos casos concretos, para a definição da linha divisória entre a licitude, o abuso e a ilicitude:

- substância material dos atos praticados e coerência com os institutos do direito privado adotados – Acórdão nº 101-94.771⁵⁸³ e Acórdão nº 101-95.552⁵⁸⁴;

- a subsunção do fato à norma – verificação do cumprimento dos requisitos formais e materiais para a caracterização do negócio declarado – Acórdão nº 101-95.537⁵⁸⁵, Acórdão nº 204-01.939⁵⁸⁶ e Acórdão nº 3802-001.564⁵⁸⁷;

- aferição dos elementos do negócio jurídico típico – Acórdão nº 103-94.771⁵⁸⁸ e Acórdão nº 1202-000.753⁵⁸⁹;

- importância da “causa objetiva do negócio jurídico” – Acórdão nº CSRF/01-06.015⁵⁹⁰ e Acórdão nº 202-15.765⁵⁹¹;

⁵⁸¹ Ibid., p. 433.

⁵⁸² Ibid., p. 434.

⁵⁸³ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-94.771. Julgado em 11/11/2004.

⁵⁸⁴ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-95.552. Julgado em 25/05/2006.

⁵⁸⁵ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-95.537. Julgado em 24/05/2006.

⁵⁸⁶ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 204-01.939. Julgado em 07/11/2006.

⁵⁸⁷ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3802-001.564. Julgado em 26/02/2013.

⁵⁸⁸ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 103-94.771. Julgado em 17/09/2008.

⁵⁸⁹ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO.. Acórdão nº 1202-000.753. Julgado em 11/04/2012.

- identificação do propósito comercial – sob a ótica tributária, a validade do negócio jurídico vincula-se à licitude do negócio geral, e não a cada etapa individualmente considerada – Acórdão nº 104-20.749⁵⁹², Acórdão nº 104-21.610⁵⁹³ e Acórdão nº 3802-001.562⁵⁹⁴;

- a economia de tributo justifica o planejamento tributário, contanto que respeitada a finalidade dos institutos do direito privado – Acórdão nº CSRF/01-05.413⁵⁹⁵ e Acórdão nº 3802-001-563⁵⁹⁶;

- a neutralização de efeitos do negócio praticado – Acórdão nº 101-96.087⁵⁹⁷, Acórdão nº 2202-002.187⁵⁹⁸ e Acórdão nº 3402-001.908⁵⁹⁹;

- o tempo entre as operações – Acórdão nº 104-21.675⁶⁰⁰ e Acórdão nº 103-23.290⁶⁰¹;

- a efetiva implementação operacional – Acórdão nº 101-96.724⁶⁰² e Acórdão nº 101-95.442⁶⁰³;

⁵⁹⁰ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão CSRF/01-06.015. Julgado em 14/10/2008.

⁵⁹¹ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 202-15.765. Julgado em 14/09/2004.

⁵⁹² BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 104-20.749. Julgado em 15/05/2005.

⁵⁹³ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 104-21.610. Julgado em 25/05/2006.

⁵⁹⁴ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3802-001.562. Julgado em 26/02/2013.

⁵⁹⁵ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº CSRF/01-05.413. Julgado em 20/03/2006.

⁵⁹⁶ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3802-001.563. Julgado em 26/02/2013.

⁵⁹⁷ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-96.087. Julgado em 29/03/2007.

⁵⁹⁸ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 2202-002.187. Julgado em 20/02/2013.

⁵⁹⁹ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3402-001.908. Julgado em 26/09/2012.

⁶⁰⁰ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 104-21.675. Julgado em 22/06/2006.

⁶⁰¹ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 103-23.290. Julgado em 05/12/2007.

⁶⁰² BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-96.724. Julgado em 28/05/2008.

- verificação dos parâmetros de mercado para a configuração jurídica dos atos e negócios realizados – Acórdão nº 101-95.208⁶⁰⁴, Acórdão nº 101.93-826⁶⁰⁵ e Acórdão nº 1402-001.399⁶⁰⁶;

- nova configuração do negócio jurídico indireto – ele continua sendo sinônimo de planejamento tributário, desde que as partes se submetam aos efeitos de cada um dos negócios praticados – Acórdão nº 101-96.087⁶⁰⁷, Acórdão nº 103-23.357⁶⁰⁸ e Acórdão nº 1402-001.399⁶⁰⁹.

9.5.1 A exigência de propósito negocial

No julgamento do caso Natura, foi analisada a usualidade e a normalidade da operação realizada:

DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas “no papel” e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas. DECORRÊNCIA. A decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ) aplica-se, por decorrência, à exigência de CSLL.

Decisão, Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para deduzir do IRPJ o IRPF sobre o valor da remuneração das debêntures. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio

⁶⁰³ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-95.442. Julgado em 23/03/2006.

⁶⁰⁴ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-95.208. Julgado em 19/10/2005.

⁶⁰⁵ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 103-23.357. Julgado em 23/01/2008.

⁶⁰⁶ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 1402-001.399. Julgado em 09/07/2013.

⁶⁰⁷ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-96.087. Julgado em 09/09/2003.

⁶⁰⁸ Loc. Cit..

⁶⁰⁹ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 1402-001.399. Julgado em 09/07/2013.

Gadelha Dias que deram provimento integral. O Conselheiro Mário Junqueira apresentará declaração de voto⁶¹⁰.

A Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni afirmou que se o negócio lícito e não usual se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, o Fisco não pode desconsiderá-lo. Todavia, no caso concreto, entendeu-se que o único objetivo para a realização do negócio foi a redução da carga tributária, pelo que foi desconsiderado o planejamento tributário.

Cumpra ainda mencionar o Acórdão nº 101-95.537, também relatado pela Conselheira Sandra Maria Faroni:

SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los. **OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO** – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. **Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.** **PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI** – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. Recurso não provido.

Decisão. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício para 75%. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio

⁶¹⁰ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-94.986. Julgado em 19/05/2005.

Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior⁶¹¹.

No referido julgado, entendeu-se que os substratos dos atos e negócios praticados pelos contribuintes, no caso concreto, estavam alheios às finalidades dos institutos jurídicos utilizados, não correspondendo à verdadeira vivência dos riscos do negócio escolhido. De tal sorte, esses atos seriam inoponíveis à Administração Tributária, devendo merecer o mesmo tratamento fiscal do ato dissimulado.

Esse critério também foi utilizado no Acórdão nº 103-23.290, no qual o Conselho afirmou que o ato praticado sem qualquer finalidade comercial ou societária não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002
DECISÃO. FALTA DE EXAME INDIVIDUALIZADO DAS ALEGAÇÕES DE DEFESA. VALIDADE. É válida a decisão que adotou fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos de defesa. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA POR SUA CONTROLADA. ANO-CALENDÁRIO 2002. É permitida a amortização de ágio nas situações em que uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em consequência de incorporação, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, apurado segundo o disposto no artigo 385 do RIR/99, inclusive no caso de incorporação da controladora por sua controlada. Tratando-se de fundamento econômico lastreado em previsão de resultados nos exercícios futuros, a amortização se dá nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4). JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao

⁶¹¹ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-95.537. Julgado em 24/05/2006.

auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção. Publicado no D.O.U. nº 87 de 08/05/2008.

Decisão. Por maioria de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pela procuradoria e pelo contribuinte. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento, que deram provimento parcial para excluir os juros sobre a multa de ofício, e, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Declaração de voto do Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento⁶¹².

Na mesma linha de pensamento, foi o Acórdão 101-95.208, o qual demonstra que a licitude do planejamento tributário está relacionada à fidedignidade dos veículos empresariais utilizados:

NULIDADE – INEXISTÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – PRORROGAÇÃO – REGISTRO ELETRÔNICO NA INTERNET – A prorrogação do MPF, à luz do que determina o artigo 13 da Portaria 3007/2001, se dá mediante registro eletrônico, disponível na Internet. IRPJ – CSL – CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO – DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS – MULTA QUALIFICADA – NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS – Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos. IRPJ – CSL – PIS – COFINS - SALDO CREDOR DE CAIXA – Não se tratando de empréstimos derivados de sócios ou administradores, mas restando os mesmos sem a devida comprovação, a glosa dos encargos deduzidos seria o procedimento correto. Optando a fiscalização por expurgar tais valores da conta caixa, para fins de apuração de saldo credor, deve fazê-lo tanto para os recebimentos quanto para os pagamentos dos empréstimos. Recurso voluntário parcialmente provido. Decisão . Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) deduzir do saldo credor de caixa os pagamentos dos empréstimos; e 2) admitir a dedução de todos os tributos pagos pela DIZ. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio Gadelha Dias que só admitiram a dedução do IR e da CSL⁶¹³.

⁶¹² BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 103-23.290. Julgado em 05/12/2007.

⁶¹³ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-95.208. Julgado em 19/10/2005.

No caso concreto, o planejamento realizado pelo contribuinte foi desconsiderado em razão do artificialismo da operação, da falta de substrato econômico e de propósito negocial na estrutura criada.

Registre-se, ainda, Acórdão nº 1402-001.399, no mesmo sentido dos anteriores, proferido em julgamento realizado no ano de 2013:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2007, 2008 LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. APTIDÃO DA LEI Nº 8.212, DE 1991, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL. O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja exigível com base em norma legal superveniente que tenha alterado substancialmente os aspectos da hipótese de incidência. A Lei nº 8.212, de 1991, constitui fundamento legal apto para exigir a CSLL de contribuintes que se acham desobrigados, por decisão judicial definitiva, de cumprir a Lei nº 7.689, de 1988. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL PARA SOCIEDADES QUE SE ENCONTREM EM SITUAÇÃO TRIBUTARIAMENTE MAIS FAVORÁVEL. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS DE EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL PARA EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO. ACUMULAÇÃO DE DESPESAS NA PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. Quando comprovado por indícios convergentes que se constituiu sociedade com o único intuito de se transferir a base tributável para essa nova empresa que se encontra em situação tributariamente mais favorável, uma vez identificada a verdade dos fatos e o real contribuinte das operações que geraram as respectivas receitas, cabível a exigência dos tributos devidos do efeito sujeito passivo. Nessa situação, não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou negocial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora. **DESPESAS DE ALUGUEL FICTÍCIAS. BENS LOCADOS DE SOCIEDADE CONTROLADA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E ECONÔMICO. LOCAÇÃO DE BENS ANTERIORMENTE PERTENCENTES AO LOCATÁRIO. VALORES INCOMPATÍVEIS COM AS CONDIÇÕES DE MERCADO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.** Os pagamentos a título de aluguel de bens a pessoa jurídica criada e controlada, direta ou indiretamente, pela locatária não constituem custo ou despesa dedutível se ficar demonstrado que a beneficiária não possui finalidade econômica ou negocial, nem estrutura administrativa própria, e que não atua como verdadeira proprietária e administradora dos bens alugados, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora. Decisão. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, nos termos do relatório e

voto que passam a integrar o presente julgado, rejeitar a arguição de decadência e a preliminar de nulidade. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que votou por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da CSLL e fará declaração de voto. Leonardo de Andrade Couto - Presidente Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo de Andrade Couto e Paulo Roberto Cortez⁶¹⁴.

9.5.2 Influências da doutrina do abuso de direito e do abuso de forma

No julgamento de um processo no qual se havia realizado uma operação “casa-separa”, entendeu-se pela ocorrência de simulação no caso concreto, de modo que a conduta do contribuinte foi excluída do campo da elisão fiscal, em razão de sua ilicitude, resultando, ainda, na aplicação da multa agravada:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação. SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é. IRPJ – GANHO DE CAPITAL – Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado ou baixado e o seu valor contábil, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada. MULTA AGRAVADA – Presente o evidente intuito de fraude, cabível o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da lei nº 9.430/96. LANÇAMENTOS DECORRENTES – CSLL - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. Recurso provido parcialmente. Decisão. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação a parcela de R\$.... Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator),

⁶¹⁴ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 1402-001.399. Julgado em 09/07/2013.

Sebastião Rodrigues Cabral e Orlando José Gonçalves Bueno que também reduziam o percentual da multa de ofício para 75% e o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior que negou provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido⁶¹⁵.

Cumpra mencionar que no referido julgado, para se chegar à conclusão acima disposta, foram analisados diversos fatores, como, por exemplo, o fator tempo, haja vista que a operação teve início e fim em poucas horas, além de ter sido verificada a distorção da finalidade de institutos de direito privado para elidir o fato gerador (utilização de empresa-veículo), de modo a não se comprovar o propósito negocial.

No ano de 2006, o Conselho proferiu entendimento mais explícito no que se refere à aceitação da teoria do abuso de direito, do abuso de forma, com a requalificação do negócio jurídico, na seara tributária:

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. **MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE** – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

Decisão. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício para 75%. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. Apresentou declaração de voto o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior⁶¹⁶.

O relator chegou a afirmar que a operação realizada (pela qual as empresas transacionaram os bens que pretendiam e fugiram da tributação) foi articulada a partir de um planejamento tributário construído com abuso de direito, de modo que o Fisco deveria exigir o tributo que deixou de ser recolhido, nos termos da autuação.

⁶¹⁵ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão 101-94.771. Julgado em 11/11/2004.

⁶¹⁶ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-95.552. Julgado em 25/05/2006.

Insta transcrever trecho do voto do Relator, no qual ele define os limites do planejamento tributário, influenciado pela doutrina do abuso de direito:

O limite fundamental que se impõe ao contribuinte quando planeja a sua economia tributária é o da validade e da consistência dos atos jurídicos que pretenda praticar.

Assim, se, de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio de modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, não é aceitável o abuso de direito para lograr o mesmo fim. Aquele que pratica determinado ato jurídico com a finalidade única e exclusiva de fugir ao tributo, está abusando das formas jurídicas. (Pagina 22 do voto do Relator)

O abuso de forma, com requalificação do negócio jurídico, também foi utilizado como critério no Acórdão nº 204-02.895. O Relator aferiu a existência de abuso de forma para que o contribuinte elidisse o pagamento do IOF crédito, no caso concreto, mencionando, inclusive, trechos da obra de Hermes Marcelo Huck para justificar seu entendimento:

IOF. CRÉDITO SOBRE MÚTUO. ABUSO DE FORMA. Provado o abuso, deve o Fisco desqualificar o negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Recurso provido em parte⁶¹⁷.

Importante colacionar, outrossim, o julgamento do caso Eagle, no qual o Conselho afirmou que o contribuinte tentou utilizar de forma abusiva o tratado entre Brasil e Espanha para evitar a dupla tributação, pelo que o Conselho desconsiderou a estrutura criada apenas com tal finalidade:

Decisão: 1) Por unanimidade de votos REJEITAR as preliminares trazidas no recurso voluntário; 2) Por maioria de votos, REJEITAR a proposição suscitada pelo Conselheiro Alexandre da Fonte Filho, no sentido de que o art. 74 da MP 2.158/2001 não se aplica às controladas indiretas; vencido também nessa questão o conselheiro Jose Sergio Gomes. 3) Por maioria de votos, REJEITAR a proposição também suscitada pelo conselheiro Alexandre da Fonte filho, no sentido de que a natureza dos rendimentos tributados na forma do art. 74 da 2.158/2001, são dividendos, vencido o Conselheiro Jose Sergio Gomes (Suplente Convocado), que o acompanhava. 4) Por maioria de votos, considerar não aplicável o tratado Brasil-Espanha aos rendimentos de subsidiárias situadas em outros países, vencidos: a Conselheira Relatora (Sandra Maria Faroni), que o aplicava para cancelar da tributação os lucros da “Jalua” (incluindo suas subsidiárias fora da Espanha);

⁶¹⁷ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 204-02.895. Julgado em 21/09/2008.

o Conselheiro José Sergio Gomes (Suplente Convocado), que os tributava como dividendos à alíquota excedente a 15% (somados IRPJ, ADICIONAL IRPJ E CSLL); e Alexandre Fonte Filho, que afasta integralmente a tributação por considerar que os dividendos da Jalua são tributados na Espanha e isentos no Brasil (conforme Tratado). 5) Por maioria de votos, excluir da tributação o valor dos lucros auferidos pela “Jalua” na Espanha (R\$ 80.562.176,03), mantidos pela decisão de primeira instância, vencido o conselheiro Jose Sergio que os tributava, subtraindo 15% da alíquota (somados IRPJ, ADICIONAL IRPJ E CSLL). 6) Quanto a compensação de prejuízos, por unanimidade de votos, determinar que as alterações produzidas no auto de infração de que trata o processo administrativo 16327.000112/2005-31, sejam consideradas neste lançamento, quando se tornar definitiva a decisão administrativa, podendo a unidade de origem apartar a parcela do crédito tributário que poderá ser cancelado em razão do aproveitamento desses prejuízos fiscais, isso para fins de controle da parcela com exigibilidade suspensa e cobrança de eventual valor remanescente; 7) Pelo Voto de qualidade, determinar que os juros de mora sobre a multa de ofício fiquem limitados a 1%, vencidos a nessa parte os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos Lima Junior, Caio Marcos Cândido e José Ricardo da Silva, que afastavam integralmente os juros de mora sobre a multa de ofício; em primeira votação foram vencidos os conselheiros José Sergio Gomes, Alexandre da Fonte Filho e Antonio Praga, que mantinham a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. 8) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário quanto as demais matérias. 9) Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso de ofício, vencidos: os conselheiros Jose Sergio que restaurava apenas parte da tributação, subtraindo 15% da alíquota (somados IRPJ, ADICIONAL IRPJ E CSLL), e o Conselheiro Alexandre da Fonte Filho, que negava provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor, nas matérias em que a relatora restou vencida, o Conselheiro Valmir Sandri. Apresentam declaração de voto os Conselheiros Jose Sergio Gomes e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho⁶¹⁸.

Entretanto, em 2011, foi proferido o Acórdão nº 1301-000.711, que negou a aplicabilidade da teoria do abuso do direito em matéria tributária, bem como privilegiou uma noção clássica de elisão, pela qual o contribuinte deveria apenas se ater às formas prescritas para seus negócios, doutrina que vem sendo superada desde o ano de 2001:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ano calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa: SIMULAÇÃO Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO – INOCORRÊNCIA. No contexto do programa de privatização das empresas

⁶¹⁸ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão nº 101-97.070. Julgado em 17/12/2008.

de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco. **ABUSO DE DIREITO. A figura de “abuso de direito” pressupõe que o exercício do direito tenha se dado em prejuízo do direito de terceiros, não podendo ser invocada se a utilização da empresa veículo, exposta e aprovada pelo órgão regulador, teve por objetivo proteger direitos (os acionistas minoritários), e não violá-los. Não se materializando excesso frente ao direito tributário, pois o resultado tributário alcançado seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo, nem frente ao direito societário, pois a utilização da empresa veículo deu-se, exatamente, para a proteção dos acionistas minoritários, descabe considerar os atos praticados e glosar as amortizações do ágio.** Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 LANÇAMENTO DECORRENTE Repousando o lançamento da CSLL nos mesmos fatos e mesmo fundamento jurídico do lançamento do IRPJ, as decisões quanto a ambos devem ser a mesma.

Decisão. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário e NEGAR provimento ao recurso de ofício⁶¹⁹. (grifos nossos)

O Relator entendeu pela inexistência de simulação e de abuso de direito no caso concreto:

E aí vem a pergunta, onde está o abuso de direito?

Com a devida vênia da r. decisão, não vejo no caso em exame a dissimulação de qualquer aspecto da legislação de regência. Inexistiu abuso do direito, da forma jurídica ou da interpretação da mens legis, eis que os negócios jurídicos praticados pela Recorrente tiveram evidente motivação no plano societário e não se resumiram apenas a provocar a economia do imposto, conforme visto pelo Nobre Julgador da decisão recorrida.

Portanto, analisando todas as etapas do processo de desestatização até os resultados concretos que levaram as empresas a aproveitarem o ágio por intermédio de empresas ditas veículos, não vejo com enquadrar esta operação como sendo um planejamento tributário abusivo, conforme entendeu a r. decisão recorrida, mesmo porque, para restar compreendida como abusiva, uma conduta deve refletir um conflito entre forma e substância, e a prova de tal conflito deve ser feita com base em elementos objetivos e deve inexistir justificativa razoável para tal operação, a qual não seja mera vantagem fiscal, o que, diga-se de passagem, em nenhum momento ficou comprovado nos autos.

E a melhor forma de justificar esta conclusão é adentrar no último questionamento inicialmente posto, o de saber o que ocorreu na realidade,

⁶¹⁹ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 1301-000.711. Julgado em 20/10/2011.

repita-se, na realidade vista na sua inteireza, e não uma realidade parcial, como fez a r. decisão recorrida⁶²⁰.

No mesmo sentido foi a decisão proferida no seguinte caso, que envolvia a empresa Gerdau, julgado em 2012, no qual o Conselho entendeu pela inaplicabilidade da teoria do abuso de direito na seara da tributação:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 **ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.** O art. 20 do Decreto-Lei n° 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR11999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado. **ÁGIO INTERNO.** A circunstancia da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais. **ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.** Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7° e 8° da Lei n° 9.532, de 1997. **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 **ART. 109 CTN. ÁGIO. ÁGIO INTERNO.** É a legislação tributária que define os efeitos fiscais. As distinções de natureza contábil (feitas apenas para fins contábeis) não produzem efeitos fiscais. O fato de não ser considerado adequada a contabilização de ágio, surgido em operação com empresas do mesmo grupo, não afeta o registro do ágio para fins fiscais. **DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO.** Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.** Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação). **ELISÃO.** Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar

⁶²⁰ Página 52 do Acórdão.

economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental. SEGURANÇA JURÍDICA. A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.

Decisão. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencida a Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa e designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro⁶²¹. (grifos nossos)

Todavia, há de se mencionar um acórdão proferido no ano de 2013, no qual o CARF entende pela plena aplicabilidade da teoria do abuso e direito em matéria tributária:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS VINCULADAS À CONTRATANTE COM O OBJETIVO DE GERAR CRÉDITOS SEGUNDO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP. ABUSO DO DIREITO CARACTERIZADO. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE TOMADORA DOS SERVIÇOS E CONTRATADAS.

Realidade em que empresa do ramo de calçados contratou três empresas para a prestação de serviços de industrialização por encomenda, cujas despesas foram utilizadas para fins de creditamento do PIS/PASEP segundo o regime da não cumulatividade.

Contudo, foi comprovado nos autos que: a) a contratante transferiu significativos montantes financeiros para o pagamento de despesas operacionais das contratadas; b) uma das contratadas mantinha identidade de endereço com a tomadora dos serviços (recorrente); c) os serviços prestados pelas empresas contratadas eram quase que exclusivamente destinados à reclamante; d) houve transferência de empregados da interessada para as empresas contratadas quando da constituição destas; e) contratante e contratadas operavam no mesmo ramo de negócio; f) sócios das empresas envolvidas apresentavam ligação familiar.

Tais fatos, no seu aspecto objetivo, revelam mácula finalística quando da constituição das empresas contratadas, posto que não norteadas por aspectos de natureza empresarial/econômica, corroborando para tanto as evidências que demonstram a inexistência de sua independência gerencial e financeira. Daí se deduz o viés subjetivo de que a estrutura foi criada com o intuito exclusivo de se obter vantagem tributária indevida.

Abuso do direito caracterizado, o que legitima a desconsideração dos negócios jurídicos celebrados entre as empresas envolvidas, posto que a conduta se subsume à norma antielisão objeto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Recurso a que se nega provimento⁶²². (grifos nossos)

⁶²¹ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 1101-00.078. Julgado em 11/04/2012.

⁶²² BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3802-001.564. Julgado em 26/02/2013.

Destarte, em outros acórdãos versando sobre períodos de apuração diversos de imposto sobre a renda do mesmo contribuinte, julgados na mesma sessão, o entendimento do CARF foi idêntico: Acórdão nº 3802-001.563, Acórdão nº 3802-001.562, Acórdão nº 3802-001.561, Acórdão nº 3802-001.560⁶²³.

Portanto, impende concluir que não é possível afirmar a existência de um entendimento uniforme entre os Conselheiros do CARF acerca da aplicabilidade do abuso de direito em matéria tributária.

9.5.3 O conceito amplo de simulação

Após o julgamento dos casos de incorporações às avessas mencionados anteriormente, em especial o Acórdão CSRF/01-02.107⁶²⁴, o Conselho dos Contribuintes passou a adotar um conceito amplo de simulação, como explica Marciano Seabra de Godoi:

Na prática, o CC-MF passou a reconhecer *três* possibilidades (e não *duas* como insiste grande parte da doutrina) de classificação do planejamento tributário: *elisão lícita e eficaz* (como se deu por exemplo no Acórdão 107-07.596), *simulação-dissimulação-elusão* (passível de desconsideração mas não de punição com multa agravada – conclusão do Acórdão 103-21.046), e *simulação-evasão-sonegação* (passível de desconsideração e de punição com multa agravada – conclusão do Acórdão 101-94.771). Já deve ter ficado claro que o conceito que ao longo desse estudo vimos chamando de “elusão” ou “fraude à lei tributária” – e que para nós está contido no art.116, parágrafo único do CTN – tem os mesmos elementos do conceito ampliado e funcional de simulação-dissimulação-elusão que diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes (como o Ac. 103-21.046) utilizam para combater determinados planejamentos, mas sem permitir a incidência de multas

⁶²³ Registre-se que os seguintes acórdãos, julgados na mesma seção do acórdão transcrito, possuem idêntica ementa: BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3802-001.563. Julgado em 26/02/2013; BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3802-001.562. Julgado em 26/02/2013; BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3802-001.561. Julgado em 26/02/2013; BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3802-001.560. Julgado em 26/02/2013.

⁶²⁴ Tal decisão foi exaustivamente tratada no item 8.2 do presente trabalho.

agravadas (dada a diferença entre esse conceito e o conceito de simulação-sonegação da Lei 4.502/64)⁶²⁵.

Nesse sentido, apesar das modificações operadas no âmbito da jurisprudência pátria, ainda é possível verificar que, na quase totalidade dos casos, os julgadores acabam por enquadrar a conduta do contribuinte num conceito amplo de simulação, como afirma Ricardo Lodi Ribeiro⁶²⁶.

Note-se que, via de regra, a acusação de simulação é pautada em indícios coletados pelas autoridades fiscais na busca da verdade material. Para demonstrar vícios no negócio jurídico do contribuinte, tais indícios devem ser graves, precisos e concordantes.

Registre-se que a CSRF analisou o recurso da Fazenda Nacional sobre a validade de uma reorganização societária em outubro de 2008 (Acórdão nº 01-06.015), no qual a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes havia dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, reconhecendo que foram praticados negócios de forma lícita:

Normas Gerais de Direito Tributário Exercício: 1998 NORMAS PROCESSUAIS - PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE RECURSO ESPECIAL PELA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL - ANULAÇÃO DA CIÊNCIA DO ACÓRDÃO - Reinicia-se a contagem do prazo de 15 dias para a interposição de recurso especial contra decisão dos Conselhos de Contribuintes, se a Procuradoria da Fazenda Nacional foi comunicada, antes de findo o prazo.

Decisão: ACORDAM os membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de intempestividade do Recurso da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes (Relator) e José Carlos Passuello, que não conheciam do recurso por intempestivo. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte o Conselheiro Marcos Vinícius Nede⁶²⁷.

No referido acórdão da Câmara, consta o resumo do voto vencido do Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que negava provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda, no seguinte sentido:

⁶²⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. Op. Cit., pp. 237-288.

⁶²⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos Depois da LC nº 104/01*. Op. Cit., p. 106.

⁶²⁷ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão CSRF/01-06.015. Julgado em 14/10/2008.

A simulação relativa de ato ou negócio jurídico se caracteriza pela declaração aparente de um ato jurídico, enquanto o negócio real, verdadeiro, e oculto no negócio aparente é diverso do declarado. A simulação há de ser provada pela parte interessada e não apenas suposta.

Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido. Sua validade repousa em três requisitos: o da gravidade, da precisão e da concordância, não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas, como ocorreu no caso concreto.

Ocorre o negócio jurídico indireto legítimo quando as partes adotam negócio jurídico típico e desejado por meio do qual os contratantes buscam um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado, descabendo ao fisco descaracterizar o ato jurídico assim praticado. Para tanto, incumbe-lhe provar que o ato fez-se na contra-mão da lei de regência com o propósito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária. (Voto do Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes)

Todavia, o voto vencedor, redigido pelo Conselheiro Marcos Neder, foi em sentido diverso, demonstrando que a série de operações realizadas em seqüência pelo contribuinte não apresentava causa real e teve como única finalidade evitar a incidência de tributos que normalmente seriam devidos ao Fisco.

Inicialmente, o relator analisou todas as etapas da reorganização societária realizada pelo contribuinte, utilizando o critério norte-americano do *step-by-step*, afirmando que a operação se assemelhava a uma hipótese de “casa-separa”. Em seguida, verificou a existência de simulação no caso concreto:

Se configurada a existência de atos simulados nessas operações societárias, aplicação do art. 149, VII, do CTN autoriza o lançamento de ofício diretamente naqueles que agiram com simulação, afastando-se os atos jurídicos aparentes, cuja constituição formal visava apenas ocultar os reais titulares de capacidade contributiva.

Ressalte-se que, nos casos de planejamento tributário, a prova do Fisco baseia-se usualmente em fatos indiciários para fundamentar suas conclusões. A prova por presunção pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir sua decisão, desde que fundada num conjunto de indícios graves, precisos e convergentes. Esses fatos circunstanciais considerados isoladamente podem não alcançar a certeza, mas, ao serem examinados em conjunto, podem levar a uma comprovação confiável da ocorrência do fato jurídico tributário.

Nesse sentido, torna-se importante questionar a finalidade da estrutura composta pelos negócios jurídicos que servem de substrato econômico a uma operação negocial. Apenas com a investigação dos elementos essenciais das relações jurídicas privadas subjacentes ao fato jurídico tributário, é possível ao julgador valorar a consistência das provas apresentadas pelas partes. O intérprete, nesse diapasão, deve ir além das fronteiras do direito tributário, buscando examinar a validade dos atos jurídicos à luz da teoria dos fatos jurídicos, que se insere na teoria geral do direito.

No âmbito dos negócios jurídicos, a vontade do resultado que mobiliza os indivíduos a regerem seus interesses é elemento relevante para a análise de

sua validade. Ocorre que os efeitos tributários que decorrem desses negócios, embora sejam conscientes, não dependem da vontade; são definidos pelos fins perseguidos pelo direito. E a vontade da lei. A intenção dos contratantes no negócio é irrelevante para definir a incidência do tributo, pois, como preceitua o artigo 118 do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, a vontade dos particulares não é relevante para definir a ocorrência do fato jurídico tributário, mas o exame dos elementos essenciais dos negócios jurídicos engendrados pelos contribuintes auxilia a interpretação dos eventos econômicos. Afinal, não é suficiente que os interessados decidam praticar atos jurídicos e se submeter à sua disciplina, é necessário também que os atos tenham o mínimo de conteúdo. [...]

Desse modo, a causa do negócio jurídico deve ser confrontada com outras elementos do negócio, como o motivo, os valores e a duração da reorganização societária, além do possível cotejamento com o conteúdo de acordos entre acionistas ou entre acionistas e terceiros, além de informações externas ao negócio, como as notícias veiculadas sobre a operação societária na mídia, a movimentação financeira, a oitiva das pessoas envolvidas na transação, os vínculos existentes entre os participantes. Se o conjunto de provas for consistente, o julgador pode refutar as evidências indicadas pelo contribuinte e o fato jurídico tributário será dado por ocorrido⁶²⁸.

No caso avaliado pela Câmara Superior, foi devidamente demonstrada a simulação, após a análise de todo o conteúdo probatório trazido aos autos⁶²⁹, com a presença de pacto simulatório, negócio jurídico simulado e dissimulado, tudo a demonstrar a divergência entre a causa jurídica declarada e aquela efetivamente pretendida pelas partes, como apontou o Conselheiro Marcos Neder:

É claro que a fiscalização empreendeu os esforços possíveis para apurar a verdade dos fatos durante os trabalhos de auditoria. Assim, não vejo como, diante do robusto quadro probatório, julgar improcedente o lançamento fiscal por não ter sido perguntado aos envolvidos na simulação qual seria, na opinião deles, o negócio válido: o pacto simulatório (acordo 2) ou os negócios formais e aparentes que foram apresentados a fiscalização (acordo 1, contrato de subscrição e revogação).

Na verdade, a atuada organizou formalmente um negócio jurídico de subscrição de capital seguida da extinção de sua participação societária, acrescido do, posterior, resgate do valor de sua participação aumentado do ágio pago pela TELEFONICA. A fiscalização demonstrou que a finalidade prática do negócio nunca foi desejada, afinal os recursos financeiros indicados na subscrição nunca entraram na NUTEC e os atos realizados pela atuada e pela TELEFONICA não evidenciam o desejo na formação de uma nova sociedade, tanto que a parceria foi desfeita em curtíssimo espaço de tempo.

⁶²⁸ Páginas 25 e 25 do Acórdão.

⁶²⁹ Páginas 28 e 29 do Acórdão.

A ausência de execução material do contrato, segundo afirma Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da "mais clara confissão" da simulação.

Por todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional⁶³⁰.

Há de se mencionar, ainda, que neste julgamento foram analisados diversos dos critérios mencionados acima, os quais influenciaram o resultado, como o tempo da operação realizada, bem como a finalidade prática e a substância do negócio jurídico realizado pelo contribuinte.

Finalmente, citamos acórdão proferido no ano de 2013, no qual o Conselho também enquadrou conduta do contribuinte no conceito amplo de simulação referido, retirando a multa qualificada imposta pela Autoridade Fazendária, diante do entendimento do Relator de que não houve dolo do contribuinte ao deixar de incluir na Declaração de Ajuste Anual a movimentação de ações:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2008 MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A falta de inclusão de algum bem ou direito na Declaração de Ajuste Anual (Declaração de Bens e Direitos), por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização. DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. AFASTAMENTO DA NÃO INCIDÊNCIA PELA AUTORIDADE FISCAL. LANÇAMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Não há base no sistema jurídico brasileiro para a autoridade fiscal afastar a não incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão legal para autoridade fiscal utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTANCIA DOS ATOS. O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

⁶³⁰ Página 31 do Acórdão.

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. DELIBERAÇÃO POR CONTA DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS NA OPERAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DE GANHO DE CAPITAL NA PESSOA FÍSICA DOS SÓCIOS. A figura da incorporação de ações, prevista no artigo 252 da Lei nº 6.404, de 1976, difere da incorporação de sociedades e da subscrição de capital em bens. Com a incorporação de ações, ocorre a transmissão da totalidade das ações (e não do patrimônio) e a incorporada passa a ser subsidiária integral da incorporadora, sem ser extinta, ou seja, permanecendo com direitos e obrigações. Neste caso, se dá a substituição no patrimônio do sócio, por idêntico valor, das ações da empresa incorporada pelas ações da empresa incorporadora, sem sua participação, pois quem delibera são as pessoas jurídicas envolvidas na operação. OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. LANÇAMENTO NA PESSOA FÍSICA DO SÓCIO. DATA DO FATO GERADOR CONSIDERADO PELA AUTORIDADE FISCAL LANÇADORA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. A Lei nº 7.713, de 1988, em seu art. 2º, determina que o Imposto de Renda da Pessoa Física é devido pelo regime de caixa, à medida que o ganho de capital for percebido. Se não houve nenhum pagamento, na data do fato gerador considerado pela autoridade fiscal lançadora, este não pode ser considerado como percebido pelo Contribuinte, em respeito ao Princípio da Entidade, pois não ingressou em sua disponibilidade jurídica ou econômica, não implicando em fato gerador do Imposto de Renda. A tributação desses rendimentos, quando for o caso, depende da efetiva entrega dos valores ao Contribuinte. Recurso provido.

Decisão. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, desqualificando a multa de ofício, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que provia o recurso parcialmente para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, acompanhando o voto do Relator pelas conclusões, bem como excluía a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício e Antonio Lopo Martinez, que provia o recurso parcialmente, tão somente, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator. (Assinado digitalmente) Nelson Mallmann - Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rafael Pandolfo⁶³¹.

Cumpra registrar o entendimento do Conselheiro Relator no que se refere à distinção entre a evasão e a elisão fiscal, com base na doutrina formalista citada anteriormente:

A distinção entre a elisão protegida pelo ordenamento e a evasão por ele repelida é tema extremante tormentoso, que tem ocupado lugar de destaque nos debates doutrinários e no julgamento de inúmeros casos por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Muitas vezes a partir das mesmas premissas teóricas e de circunstâncias fáticas muito assemelhadas tem se alcançado resultados completamente

⁶³¹ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 2202-002.187. Julgado em 20/02/2013.

dísparos — ou se considera legítima a atuação do contribuinte por caracterizar elisão fiscal, mantendo-se o tratamento fiscal menos oneroso, ou se considera sua conduta como ilícita, desconsiderando-se seus efeitos e lançando-se a diferença de imposto com a multa qualificada por evidente intuito de fraude, para alguns de inexorável aplicação sempre que caracterizada a simulação, gerando insegurança na atuação dos contribuintes e da administração fiscal.

Tal discrepância se explica, em parte, pelo fato de que a qualificação dos atos como simulados (e portanto ilícitos) se faz a partir das circunstâncias de cada caso em concreto, não sendo possível, nessa matéria, considerações apriorísticas sobre outro tipo de negócio jurídico ou estrutura sem que sejam levadas em conta, na situação concreta, a efetiva realização do ato, suas causas e motivações.

O que é preocupante, entretanto, é que por conta de um debate por demais centrado em dicotomias de base constitucional (por exemplo se nosso ordenamento admite uma norma "antielisão" ou se tal norma seria ofensiva ao princípio da estrita legalidade), não tem havido progresso significativo no sentido da sistematização dos requisitos substanciais (e não meramente formais) necessários à caracterização da elisão e da evasão (notadamente da simulação) no caso concreto.

Nesse sentido, é mister que este Conselho, como órgão de julgamento dotado de quadros técnicos e de alguma forma orientador da conduta da administração e dos contribuintes, se esforce no sentido de procurar estabelecer parâmetros para a apreciação das questões relativas à elisão fiscal de modo a reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá no enfrentamento do tema.

A experiência estrangeira no trato da elisão fiscal revela que o estabelecimento de referidos parâmetros, ao mesmo tempo em que não "engessa" a qualificação dos fatos na medida em que não define a priori se determinado tipo de negócio é legítimo ou não para fins fiscais, confere certa racionalização no exame dos casos futuros pelo órgão julgador, mesmo que seja para rever ou aprofundar determinado parâmetro anteriormente fixado pelo mesmo órgão. Foi assim que, por exemplo, a experiência das cortes inglesas cunhou a doutrina do "step transaction", ou literalmente transações estruturadas em seqüência.

Tal doutrina, construída inicialmente no final da década de setenta, já foi revista pelas cortes da Inglaterra em outras ocasiões, quando se tratou de flexibilizar ou enrijecer os parâmetros anteriormente fixados conforme o viés axiológico prevalente em determinado momento histórico, sem que sua estrutura conceitual básica fosse alterada.

Feitas essas considerações, entendo que a atividade exercida pelo contribuinte no sentido de buscar o menor ônus tributário possível em sua vida e seus negócios é legítima e conduz à elisão fiscal quando preenchidos os seguintes requisitos:

- a) Anterioridade ao fato gerador. Os atos sejam praticados antes da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei;
- b) Licitude dos atos praticados. Os atos praticados sejam lícitos e possíveis e não vedados pelo ordenamento; e,
- c) Não caracterização de simulação. Os atos praticados sejam reais e não sejam simulados.

Como assevera com o tradicional brilhantismo Ricardo Mariz de Oliveira (in "Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário", Quartier Latin, p. 200), o terceiro requisito (não caracterização de simulação) é propositalmente redundante, já que está contido no segundo (licitude dos atos).

De fato, a caracterização de simulação implica a ilicitude dos atos praticados, o que resulta no não preenchimento do segundo requisito. A ênfase à simulação, segregando-a em requisito apartado, decorre da circunstância de que experiência indica que na grande maioria dos casos é a sua verificação que conduz à evasão fiscal e à descaracterização dos efeitos fiscais mais vantajosos visados pelo contribuinte⁶³².

Ante o exposto, podemos verificar que não obstante a evolução da doutrina acerca do planejamento tributário, a jurisprudência do CARF ainda não estabeleceu critérios objetivos para a desconsideração dos atos dos contribuintes, numa aplicação não uniforme de diversos institutos do direito privado, de acordo com o caso concreto.

9.5.4 A divergência sobre a aplicabilidade do artigo 116, parágrafo único, do CTN

Importante trazer a baila alguns julgados recentes do CARF, nos quais é possível se verificar que não há um entendimento assentado entre os Conselheiros acerca da aplicabilidade da norma geral antielisiva constante do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Em algumas situações, o Conselho vem negando a aplicação da cláusula antielisiva, sob o fundamento de que ela necessitaria de regulamentação através de lei ordinária. A título de exemplo, podemos citar o Acórdão nº 3402-001.908, caso que envolvia a Unilever:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 31/10/2001 a 31/12/2003 COFINS - ALÍQUOTA - PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA - ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAL E COMERCIAL - ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 10.147/00. Para o cálculo da Cofins incidente sobre a receita de venda dos produtos de higiene e beleza aplica-se a alíquota de 10,3% no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos sendo que a alíquota é reduzida a zero, no caso de receita de revenda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador. COFINS - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL - DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE -SIMULAÇÃO - INOCORRÊNCIA - ART. 116, § ÚNICO DO CTN. **Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode 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, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que**

⁶³² Páginas 26 e 27 do Acórdão.

observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.

Decisão. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros do Colegiado; Recurso de Ofício, por unanimidade de votos negou-se provimento ao recurso. Recurso Voluntário, por maioria de votos deu-se provimento ao recurso. Vencidos conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Mário César Fracalossi Bais. Fizeram sustentações orais o Dr. Anderson Crystiano de Araújo Rocha OAB/SP 182116, pelo recorrente, e Dr^a Raquel Godoi pela Procuradoria da Fazenda Nacional. GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO Presidente Substituto FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA Relator Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça (Relator), Silvia de Brito Oliveira, Nayra Bastos Manatta, Adriana Oliveira e Ribeiro, Mário César Fracalossi Bais (Suplente), João Carlos Cassuli Júnior e Maurício Rabelo de Albuquerque Silva⁶³³. (grifos nossos)

Nesse julgado, o Conselho adotou um posicionamento notoriamente influenciado pela doutrina da tipicidade fechada, afirmando, inclusive, que essa orientação prevalece na jurisprudência administrativa e judicial, como se nota do seguinte trecho do voto:

Assim delimitada a questão, inicialmente anoto que o princípio da legalidade da tributação, expressamente reconhecido no texto constitucional (art. 150, inc. I da CF/88) e explicitado na Lei Complementar, *impõe que somente a lei há de definir e valorar os elementos constitutivos e estruturais da obrigação tributária, de modo que a relação tributária seja uma relação jurídica pública e estritamente legal e o crédito tributário dela decorrente seja determinado pela lei (obrigação “ex lege”)*, independentemente da *vontade dos sujeitos* da relação jurídica. Derivando diretamente da Constituição e da lei, as *relações intersubjetivas* de Direito Tributário, seja no seu *aspecto substantivo*, seja no seu *aspecto adjetivo*, *qualificam-se como relações de direito e não de poder*, donde decorre que “*ambas as partes da relação jurídico tributária estão igualmente submetidas à lei e à jurisdição*”. [...]

Como é curial, consectário lógico do Princípio da Legalidade, o Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas tributáveis e as obrigações tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se dêem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o

⁶³³ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3402-001.908. Julgado em 26/09/2012.

emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º e 111, inc. III do CTN), não prevista expressamente na descrição da lei tributária específica. Na mesma ordem de idéias a Jurisprudência já assentou que “o princípio mor da legalidade exige tipicidade estrita em sede tributária” e, “inocorrendo a hipótese de incidência, tal como prevista na lei, inexigível é a exação, e por isso mesmo, qualquer punição administrativa decorrente da obrigação tributária”, “restando vedada qualquer interpretação extensiva por força do artigo 111 do CTN” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp 662.882RJ, Reg. nº 2004/00729225, em sessão de 06/12/2005, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 13/02/06 p. 672).

No mesmo sentido a Jurisprudência Administrativa tem reiterado que “a tipicidade cerrada do fato gerador e a estrita legalidade são impeditivas a interpretações da legislação para a efetivação ou sustentação de lançamento tributário em condições ou circunstâncias legais e expressamente não autorizadas, sendo, neste contexto, incabível o emprego de analogia (C.T.N., artigo 108, § 1º)” (cf. Ac. nº 10415653 da 4ª Câm. do 1º CC, rec. nº 113010, Proc. nº 10980.007402/9617, em sessão de 09/12/1997, Rel. Cons. Roberto William Gonçalves), assim como ser “incabível a aplicação de multa por analogia ou extensão” (cf. Ac. nº 30130351 da 1ª Câm. do 3º CC, Rec. nº 124733, Proc. nº 11128.001023/0068, em sessão de 17/09/2002, Rel. Cons. CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO) “visto que o agente fiscal não pode ter o arbítrio de subsumir o fatoespécie de infração a um gênero legal de tal amplitude” já que “a apenação não pode ser imputada por via analógica” (cf. Ac. 30128.458, de 23/07/97, do 3º CC DOU de 26/03/98).

Em outras palavras, o sujeito passivo da obrigação tributária tem o direito subjetivo de cumprir o próprio dever de acordo com a lei, de tal modo que se não configurados os pressupostos do dever legal de sujeição passiva da obrigação, não pode haver responsabilidade tributária, nem o conseqüente comprometimento ou sujeição do patrimônio pessoal do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), pois como já assentou a Jurisprudência do E. STJ, “em obediência aos princípios da legalidade e tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, a Administração somente pode impor ao contribuinte o ônus da exação quando houver estrita adequação entre o fato e a hipótese legal de incidência do tributo, ou seja, sua descrição típica” (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no AgRg no REsp nº 636377SP, Reg. nº 2003/02180123, em sessão de 21/09/06, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, publ. in DJU de 02/10/06 p. 248), sendo “descabida, assim, a aplicação de sanção administrativa à conduta que não está prevista como infração” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no RMS nº 19510GO, Reg. nº 2005/00047108, em sessão de 20/06/06, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 03/08/06 p. 202), vez que “a utilização de analogias ou de interpretações ampliativas, em matéria de punição (...), longe de conferir ao administrado uma acusação transparente, pública, e legalmente justa, afronta o princípio da tipicidade, corolário do princípio da legalidade, segundo as máximas: *nullum crimen nulla poena sine lege stricta e nullum crimen nulla poena sine lege certa*, postura incompatível com o Estado Democrático de Direito.” (cf. Ac. da 5ª Turma do STJ no RMS 16264GO, Reg. nº 2003/00601654, em sessão de 21/03/06, Rel. Min. LAURITA VAZ, publ. in DJU de 02/05/06 p. 339)

Tratando-se de atividade administrativa vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (arts. 141 e 142 do CTN), não é lícito à autoridade lançadora dispor discricionária ou unilateralmente sobre os elementos constitutivos e estruturais da obrigação tributária, eis que como demonstrado, somente a lei há de defini-los e valorá-los, de modo que o

crédito tributário dela decorrente seja determinado exclusivamente pela lei (obrigação “ex lege”), e não pela vontade dos sujeitos da relação jurídica, que se encontram “igualmente submetidas à lei e à jurisdição”⁶³⁴. (grifos no original)

Registre-se, outrossim, trecho do Acórdão nº 1101-00.078⁶³⁵, já mencionado no item 9.5.2 do presente trabalho, no qual o Conselho afirma a necessidade de regulamentação do artigo 116, parágrafo único, do CTN:

Além disso o parágrafo único do art. 116 do CTN, que talvez pudesse ser alegado em favor da tese de abuso de direito, ainda não foi regulado por lei. Portanto, não estaria aí o fundamento para o Fisco pretender afastar a Lei alegando que houve abuso de direito.

Enfim, o conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. No entanto, não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. Ao contrário, o lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito⁶³⁶.

Contudo, o Acórdão nº 3802-001.564⁶³⁷, julgado também em 2013, mencionado no item 9.5.2 do presente estudo, entende pela aplicabilidade plena da norma geral antielisiva⁶³⁸, como se nota do seguinte trecho do voto do Conselheiro Relator:

Preferimos nos filiar à primeira corrente, por entendermos que a mesma está em sintonia com o princípio constitucional do Estado Democrático de Direito, o qual, como ressaltado, procura conciliar o direito considerando o conjunto de seus aspectos formal e material. Além disso, a norma antielisiva em destaque está prevista em lei complementar, portanto, de observação compulsória por parte do julgador administrativo, que não poderia afastá-la, por exemplo, sob argumento de inconstitucionalidade, questão, vale lembrar, sumulada por este Conselho (Súmula nº 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”).

Mas ainda no campo teórico da possibilidade legal de sanção ao abuso do direito no âmbito tributário, ou, em outras palavras, na arena de aplicação

⁶³⁴ Páginas 20 a 23 do Acórdão.

⁶³⁵ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 1101-00.078. Julgado em 11/04/2012.

⁶³⁶ Páginas 66 e 67 do Acórdão.

⁶³⁷ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO. Acórdão nº 3802-001.564. Julgado em 26/02/2013.

⁶³⁸ Destarte, em outros acórdãos versando sobre períodos de apuração diversos de imposto sobre a renda do mesmo contribuinte, julgados na mesma sessão, o entendimento do CARF foi idêntico: Acórdão nº 3802-001.563, Acórdão nº 3802-001.562, Acórdão nº 3802-001.561, Acórdão nº 3802-001.560, já tratados no item 9.5.2, nota 618.

efetiva do disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN, cumpre destacar que referido dispositivo faz remissão a “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, fato que poderia levar a juízo pela impossibilidade de sua autoaplicabilidade, dado que até hoje norma ordinária nesse sentido não foi editada.

Todavia, não obstante a inexistência de norma ordinária específica que trate da matéria, temse

admitido a desconsideração de atos ou negócios jurídicos diante das hipóteses contempladas pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN. Nessa toada, defende Douglas Yamashita¹¹ que a ressalva legal “refere-se clara e exclusivamente a ‘procedimentos’ de desconsideração, e se o conceito de dissimulação é de direito material e não procedimental, logo, sua definição conjuga os conceitos de abuso do direito (arts. 50 e 187 do CC/2002) e de fraude à lei (art. 166, VI, do CC/2002) independentemente da lei ordinária”⁶³⁹.

Nesse sentido, reiteramos nossa observação no sentido da inexistência de orientação assentada no CARF sobre a aplicabilidade da norma geral antielisiva constante do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional e a eventual necessidade de regulamentação mediante a edição de lei ordinária.

⁶³⁹ Página 8 do Acórdão.

CONCLUSÕES

A par do exposto, foi possível analisar o modo pelo qual se dá o combate à elisão e a evasão fiscal no direito comparado, privilegiando a análise de ordenamentos jurídicos dos países de maior destaque no cenário mundial de tradição romano-germânica, bem como dos principais representantes dos países de *common law*.

Registre-se o entendimento, reiterado ao longo do presente trabalho, no sentido de que o indivíduo é livre para buscar a economia de tributos, desde que respeitando os limites do ordenamento jurídico de cada Estado. Entretanto, a busca pela justiça e pela isonomia, bem como razões de solidariedade social, implícitas nos modelos de Estado Social adotados em diversos países na atualidade, costumam servir de legitimação para a atuação da Administração Tributária a fim de coibir as condutas elisivas dos contribuintes.

Nesse íterim, ao tratar do ordenamento jurídico da Alemanha, ressaltamos a importância da doutrina da interpretação econômica, influenciada pela jurisprudência dos interesses e pela realidade econômica e social do país após a Primeira Guerra Mundial.

Tal critério de interpretação, positivado através dos §§ 4º e 5º do Código Tributário Alemão de 1919, ganhou ainda mais força quando implementada a política nacional-socialista, o que levou à introdução, no país, da máxima de que as leis tributárias deveriam ser interpretadas em consonância com a visão de mundo nacional-socialista, no art. 1º, I, da Lei de Adaptação Tributária de 1934.

Observamos que a doutrina do país era bastante controversa em relação aos limites da interpretação econômica, com alguns entendendo que ela realizava o princípio da capacidade econômica e outros receosos em razão dos excessos de poderes conferidos à Administração Tributária.

Apesar das críticas, forçoso se faz reconhecer que a interpretação econômica se mostrou um método adequado e eficaz de controle para atos elisivos praticados pelos contribuintes, mas ela acabou perdendo força em razão dos excessos cometidos pela Administração, em especial no período em que vigorava o regime nazista na Alemanha e, com a queda de tal regime, após a Segunda Guerra Mundial, foi revogado o art. 1º, I, da Lei de Adaptação Tributária.

Outrossim, tal critério de interpretação superou os limites territoriais da Alemanha, haja vista ter influenciado a interpretação das leis tributárias em quase todos os países da

Europa, bem como no Brasil, e que, de certa forma, ainda se mostra presente, nos dias atuais, na doutrina e na jurisprudência de diversos países.

Desde o início da vigência do Código Tributário em 1977, o ordenamento jurídico alemão adotou o critério “abuso das possibilidades de estruturação jurídica” ou “abuso de formas jurídicas”, para a desconsideração do negócio realizado pelo contribuinte em seu art. 42.

O dispositivo levou a uma discussão na doutrina no sentido de que a norma permitiria a utilização de analogia no direito tributário, mas, de modo geral, entendia-se pela sua constitucionalidade, o que foi confirmado pelo Tribunal Financeiro Federal do país.

Mencionamos ainda a questão levantada por Klaus Tipke no sentido da necessidade de observância da moralidade tributária não apenas pelos contribuintes, mas também pelos Estados. Nessa linha de pensamento, a busca desenfreada pelo aumento da arrecadação tributária por parte da Administração Fiscal, com o combate ferrenho aos planejamentos fiscais praticados pelos indivíduos, acaba por criar uma situação de maior insegurança, diante da criação de diversas leis tentando regular toda e qualquer situação que gere a incidência tributária.

Ademais, tal conduta do Estado promoveria o sacrifício do valor da justiça que, no entender do autor, deve permear todo o Direito Tributário. Daí se infere que, a responsabilidade pela evasão não pode ser imputada apenas aos contribuintes, mas os Estados também deveriam ser punidos, haja vista que, a todo tempo, criam leis violadoras de direitos fundamentais dos contribuintes e da moral pública.

Note-se, ainda que, não obstante a reforma do §42 do Código Tributário alemão no ano de 2008, o critério acima aludido permaneceu em vigor. Aduz-se que tal teoria visa combater o abuso da utilização das formas legalmente possíveis por parte do contribuinte, que utiliza determinadas estruturas negociais distorcendo-as, no intuito único de se obter vantagens do ponto de vista tributário.

Ao tratar da Espanha, verificamos que a doutrina distingue a *evasión* ou *fraude fiscal*, condutas ilícitas que poderiam até mesmo configurar crimes, da *economia de opción*, que englobaria práticas lícitas e até mesmo incentivadas pelo ordenamento, as quais poderiam ser aproveitadas pelos indivíduos.

Todavia, existiria um regime intermediário, no qual o contribuinte agiria mediante o abuso de formas jurídicas para evitar a tributação, o qual era conhecido como *elusión* ou *fraude a la ley tributaria*, ou, ainda, *fraude de ley tributaria*; registre-se que foi este último o critério inicialmente escolhido pela lei para o combate às condutas elisivas dos contribuintes.

Nesse sentido, a *Ley Geral Tributaria* de 1963 trazia disposições no sentido de se coibir a *fraude de ley tributaria* (artigo 24), a *simulación* (artigo 25) e o abuso de formas em matéria fiscal (artigo 26), sendo as duas últimas condutas que eram associadas ao conceito de *evasión*.

A doutrina do país dirigia diversas críticas aos referidos dispositivos, em especial em relação ao artigo 24, que conferia amplos poderes à Administração Tributária para a desconsideração dos negócios elusivos realizados pelos indivíduos, ainda que a parte final deste artigo contivesse a previsão de um procedimento especial, no qual seriam observadas as garantias dos contribuintes e o ônus da prova seria da administração.

Saliente-se que foi realizada uma alteração legislativa no ano de 1995, revogando-se o procedimento supramencionado e aproximando a *fraude de ley tributaria* ao conceito de fraude à lei da legislação civil, que pressupõe a utilização de meios, pelo indivíduo, que possibilitam um “contorno” à lei, atingindo uma finalidade que ela não permite ou proíbe.

Muitos autores criticaram a referida norma, afirmando que ela traduziria uma exceção à vedação à analogia em direito tributário e que ampliava ainda mais os poderes do Fisco, chegando-se a afirmar que o instituto da fraude teria sido desvirtuado para fins arrecadatórios.

Em 2003, quando editada a Lei Geral Tributária nº 58, o critério utilizado para o combate à elusão passou a ser o *conflicto em la aplicación de la norma tributaria*, constante no artigo 15. Não obstante a justificativa para a alteração ser a de se criara critérios mais precisos para a diferenciação entre a elusão e a economia de opção, surgiu um amplo debate na doutrina do país no sentido de que o dispositivo trouxe conceitos indeterminados que não se coadunam à segurança jurídica necessária ao Direito Tributário.

Assim, sem se chegar a um consenso sobre o significado de tal critério, concluiu-se que ele teria um âmbito maior de aplicação do que a fraude e que a alteração da *Ley General Tributaria* não acarretou numa mudança significativa operada no ordenamento daquele país, haja vista que apenas trocou as palavras no intuito de ampliar ainda mais os poderes fazendários.

A reforma também trouxe novamente a necessidade de se observar um procedimento prévio, por parte da Administração Tributária, para a declaração de existência do conflito da aplicação da norma tributária, descritos no artigo 159 da LGT e no artigo 194 do Regulamento de Administração e Fiscalização Tributária.

Destarte, em razão da complexidade do referido expediente, e, diante da possibilidade de se imputar sanções aos contribuintes, na análise dos casos concretos a jurisprudência acaba

optando pelo enquadramento das condutas dos contribuintes num conceito amplo de simulação, ao invés de se utilizar o dispositivo antielisivo previsto na legislação pátria.

No caso de Portugal, observou-se que o legislador tributário trouxe a figura do abuso das formas jurídicas, complementado pela fraude à lei para coibir o planejamento tributário abusivo naquele país, o que se verificou em todas as redações de sua cláusula geral.

Ademais, a doutrina do país sempre se dividiu acerca da legitimidade de uma norma desse tipo, com uns aduzindo que ela violaria princípios relacionados à segurança jurídica, como a legalidade e a suficiente determinação dos tipos legais de imposto, e outros defendendo que tal cláusula permitira a concretização dos princípios fundamentais do Estado de Direito, em especial a igualdade fiscal, a justiça e a solidariedade.

Há de se mencionar ainda que a legislação portuguesa, na mesma linha da Espanha, também exige um procedimento administrativo prévio à aplicação da cláusula geral antiabuso.

Asseveramos que na Itália também existem três regimes relativos ao planejamento fiscal: a *evasione*, que é a violação de deveres tributários já existentes e, portanto, ilícita; a *risparmio d'imposta*, lícita; e a *elusione*, que é a manipulação dos pressupostos de aplicação da norma tributária.

No país, ao contrário dos países acima referidos, não existe, até o momento, uma cláusula geral antielisiva, mas se observou que o combate à *elusione* é realizado por aquele ordenamento jurídico através da utilização de normas específicas, construídas a partir da figura da fraude à lei, não obstante as controvérsias doutrinárias a tal respeito.

Menciona-se, também, que a doutrina italiana, desde a década de 1980, época em que se verificou uma forte tendência evasiva, vem se manifestando no sentido da necessidade de se editar uma norma geral de combate a tal figura no direito tributário do país, apta a impor a tributação nas hipóteses em que seja aferida a falta de correspondência entre o comportamento do indivíduo e sua capacidade contributiva.

Em relação à França, cumpre destacar que não se costuma utilizar no país o termo “elisão”, por diversas razões, já apontadas ao longo do presente estudo. Todavia, a redação original do L64 do *Livre de Procédures Fiscales*, falava apenas em *abus de droit*, pelo que a jurisprudência do país acabou por elaborar duas categorias para o *abus de droit*: a que envolve atos fictícios, e que corresponde à simulação do direito civil (*abus de droit-simulation*), e a que concerne a atos juridicamente regulares, mas cuja motivação exclusiva consiste em contornar ou reduzir a incidência fiscal, aproximando-se da elisão fiscal (*abus de droit-fraude d'intention* ou *fraude à la loi*).

Ademais, com a reforma de 2008, o próprio L 64 passou a distinguir essas duas práticas consideradas como abusivas. Portanto, o Fisco poderá investigar a prática de abuso de direito, baseando-se no critério da fraude, nos casos em que não o contribuinte não respeita o espírito da lei, com a intenção de evitar a tributação, além da possibilidade de restaurar a verdadeira natureza dos atos na hipótese de eles serem fictícios, isto é, quando os atos reais são dissimulados por outro ato.

Ressalta-se que no estudo sobre os ordenamentos jurídicos dos países de *commom law*, observamos algumas diferenças no que se refere ao combate às condutas abusivas realizadas pelos indivíduos.

Nos Estados Unidos, por exemplo, verificamos que a doutrina do *business purpose* foi a primeira, naquele país, a ser utilizada pela jurisprudência no combate à elisão fiscal, no que se referia às reorganizações empresariais realizadas no intuito de se evitar ou reduzir a tributação, levando à criação de outras linhas de atuação, como a *step transaction theory*, a *substance over form theory*, a *assignment of income doctrine* e a *sham transaction doctrine*, além de outras medidas de cunho processual.

Observa-se, outrossim, que essas doutrinas se mostram relevantes até a atualidade, sendo ainda muito utilizadas nas decisões mais recentes da Suprema Corte norte americana para evitar abusos por parte dos contribuintes.

Entretanto, em 2010, foi promovida uma reforma na área da saúde pelo governo do Presidente Obama, que introduziu uma verdadeira cláusula geral antielisiva no ordenamento jurídico do país, codificando as doutrinas acima referidas a fim de se evitar o planejamento jurídico abusivo.

Já no ordenamento jurídico do Reino Unido, verificamos a predominância do método do *step transaction*, mencionado nos principais julgamentos da Câmara dos Lordes, até o julgamento dos casos *Furniss vs. Dawson* e *Ramsey*, que instituíram o *new approach*, demarcando uma linha entre a economia fiscal lícita e a elisão ilícita do contribuinte, praticada através do abuso de formas jurídicas, com objetivos meramente fiscais, sem qualquer fim negocial ou econômico.

Ante o exposto, ressaltamos que nos ordenamentos jurídicos de quase todos os países de *civil law* analisados (a exceção da Itália), foi possível observar a existência de uma norma genérica que permite a requalificação, por parte da Administração Tributária, dos atos ou negócios praticados pelos contribuintes no intuito de obter um benefício fiscal, desde que verificados alguns critérios específicos e determinados pela legislação de cada país.

Merece destaque, ainda, o fato de que, em todos os países que contêm, em sua legislação, cláusulas gerais de combate à elisão, há muita discussão doutrinária acerca de sua redação, especialmente no que se refere à utilização de conceitos demasiado abertos e dos amplos poderes conferidos ao Fisco para a requalificação dos negócios por parte dos contribuintes.

Ademais, a doutrina estrangeira tem se mostrado atenta à necessidade de equilíbrio entre os poderes concedidos à Administração Tributária dos países por tais normas e a necessidade de observância das garantias fundamentais dos contribuintes, como a segurança jurídica e a legalidade.

Nessa seara, observamos uma tendência da legislação de alguns países de se tentar estabelecer âmbitos precisos para a atuação da Administração Tributária. As leis da Espanha e de Portugal, por exemplo, preveem a necessidade de instauração de um procedimento administrativo prévio à aplicação da cláusula geral.

Registre-se que em todas as hipóteses, ainda que inexista expediente específico, o ônus de provar o abuso ou a fraude perpetrados, no caso concreto, será sempre do Fisco, garantindo o contraditório ao contribuinte antes da aplicação da requalificação de seus atos ou negócios e da imposição de qualquer penalidade.

Saliente-se que, na França, não obstante inexistir disposição contendo previsão de processo administrativo prévio, eventuais dúvidas em relação à interpretação da legislação tributária podem ser solucionadas através do envio de um *rulyng* ou *rescrit* à Administração, cujo parecer, se favorável ao contribuinte, é vinculante.

Importante mencionar ainda a discussão observada na doutrina de diversos países, nos quais, registre-se, não há proibição constitucional à aplicação da analogia em matéria fiscal, no sentido de que o legislador, através da norma geral antielisiva, estaria utilizando a tributação por analogia para coibir as manobras fiscais dos contribuintes.

Isso porque a norma, ao requalificar os atos dos indivíduos para fins tributários, estaria tributando atos que não foram, de fato, realizados, sob o fundamento de que os efeitos fiscais dos negócios praticados pelos indivíduos seriam equivalentes àqueles que dos negócios que seriam efetivamente praticados, se inexistissem as manobras.

Daí, consideradas todas as influências do direito comparado na doutrina nacional acerca do tema, passamos à análise da elisão e da evasão fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, traçando um histórico de seu tratamento desde antes da Codificação do Direito Tributário até os dias atuais.

Verificamos que as primeiras noções de elisão e evasão tributárias foram introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro por Rubens Gomes de Souza o qual estabeleceu o critério temporal para diferenciá-las, de modo que a elisão ocorria antes do fato gerador e, de tal modo, era sempre lícita, ao passo em que a evasão se dava após ocorrido o fato, sendo sempre ilícita.

Ademais, os autores desse período foram diretamente influenciados pela doutrina alemã, em especial pela obra de Enno Becker sobre a interpretação econômica no direito tributário; alguns, inclusive, defendiam a recepção de tal teoria interpretativa em nosso direito. Todavia, essa orientação também foi objeto de críticas por parte de autores nacionais, em especial Alfredo Augusto Becker, consoante disposto acima.

Observou-se ainda que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, naquele período, também sofreu a influência da doutrina da interpretação econômica, em especial nos julgados relatados pelo Ministro Aliomar Baleeiro, como verificado nas decisões colacionadas que tratavam do abatimento do prêmio de seguro.

Após a edição Código Tributário Nacional, em 1977, destacamos a importância das lições de Sampaio Doria para a sistematização da elisão e da evasão, bem como para a diferenciação de tais conceitos, deixando-se de aplicar unicamente o critério temporal para tal finalidade.

A visão tradicional sobre a elisão, que predominava no Brasil, era pautada na ampla autonomia da vontade, no sentido de que qualquer conduta do contribuinte que não acarretasse na violação à lei era lícita e permitida pelo ordenamento jurídico e que, no outro extremo, qualquer violação direta à norma configuraria ato ilícito e, portanto, evasão. Chegava-se até mesmo a falar em direito subjetivo do contribuinte à elisão, correlato à existência de um dever jurídico de esgotamento da imposição tributária por parte do legislador ordinário, como aduzia Diva Marcondes Malerbi.

Outra característica de tal período foi a orientação quase unânime de nossa doutrina de que a interpretação econômica não foi recepcionada pelo ordenamento jurídico tributário do país, em razão de o Código ter consagrado expressamente o princípio da legalidade tributária, em seu artigo 97.

De tal sorte, notou-se uma sacralização das formas do direito privado, que passaram a ser vinculantes ao legislador fiscal, ideia que acabou evoluindo para uma tipicidade fechada, que consagrava a inexistência de lacunas em nosso sistema tributário, fundamentada pelos artigos 109 e 110 do CTN. Nesse sentido, tais princípios impediriam que fossem tributados

outros fatos que não aqueles expressamente previstos pela norma padrão de incidência tributária.

Esse panorama começou a se modificar com a promulgação da Constituição de 1988, que afastou as ideias de primazia da segurança jurídica e da liberdade individual absoluta, passando a tutelar diversos valores, como a dignidade da pessoa humana, a igualdade, a solidariedade e a capacidade contributiva, os quais devem existir de forma harmônica.

A partir de então surge um novo paradigma na relação entre o cidadão e o Estado em matéria tributária, haja vista que a liberdade individual não é mais entendida como absoluta, não bastando mais que ele preocupe com a licitude das formas utilizadas, devendo considerar se os efeitos de seus atos não contrariam o ordenamento jurídico como um todo, em especial os valores consagrados pelo texto da Carta Maior.

Saliente-se, por oportuno, que, com a Carta de 1988, a dignidade da pessoa humana foi eleita como fundamento da República e a capacidade contributiva foi erigida como princípio informador do Sistema Tributário Nacional, devendo ser observada na instituição e cobrança de todas as espécies tributárias.

Deste modo, não era mais possível se falar numa tributação pautada apenas na legalidade, visto que a tributação deve ser realizada de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo, numa investigação de quanto ele poderá contribuir com as despesas da sociedade; este mesmo princípio também deve ser usado como limitador dos gastos públicos, a fim de não se configurar o confisco, nem se tributar parcelas indispensáveis à manutenção da dignidade humana do indivíduo.

Destarte, essa nova concepção buscou mostrar a insuficiência dos critérios até então apontados pela doutrina tradicional para identificar a legitimidade do planejamento, como a prática do ato antes ou depois do fato gerador ou a licitude dos meios empregados, afirmando que deveria ser analisada não apenas a legalidade formal dos atos, mas também sua harmonia com os diversos valores e princípios tutelados pelo ordenamento jurídico como um todo.

Entretanto, a doutrina da tipicidade fechada ainda era predominante em nosso ordenamento naquele período e tal orientação influenciava sobremaneira a jurisprudência da época, que, numa orientação formalista, entendia pela licitude de todas as medidas dos contribuintes, desde que fossem observadas as formas prescritas no Direito Privado e que não fosse verificada a simulação. Nesse sentido, aludia-se a figura do negócio jurídico indireto como hipótese lícita de economia fiscal, eis que sua prática não importava em violação direta à legislação tributária.

Como asseverado, entendemos que a expressão elisão é adequada para designar condutas lícitas praticadas pelo contribuinte visando à economia tributária e o termo evasão se aplicaria a condutas do contribuinte que importam em violação a lei, ou configuram fraude ou simulação, praticadas com o objetivo de evitar a incidência fiscal ou mascarar o fato gerador da obrigação tributária.

Uma situação intermediária seria a conduta do indivíduo praticada com abuso de direito ou de forma, que, inicialmente, se apresenta de forma lícita, mas se choca com os parâmetros de justiça e equidade no caso concreto; assim, a ilicitude se revela na forma do exercício daquele direito. Na esteira do entendimento esposado por Douglas Yamashita, concordamos que esse é o sentido do disposto no artigo 187 do Código Civil de 2002.

Nesse sentido, entendemos que a teoria do abuso de direito é plenamente aplicável ao direito tributário, sendo verificado na hipótese de a conduta do contribuinte, ainda que lícita do ponto de vista do direito privado, configura um ilícito atípico, na medida em que afronta aos princípios da justiça, da capacidade contributiva e da segurança jurídica, quando tem por objetivo apenas a obtenção de um benefício fiscal.

Com a introdução do parágrafo único do artigo 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001, passou a existir uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico de nosso país, alteração que gerou amplo debate em nossa doutrina.

Asseveramos que os maiores críticos do dispositivo eram os adeptos da orientação formalista já explicitada, que predominava até então na doutrina brasileira. Alguns se orientavam pela inconstitucionalidade do dispositivo, diante de ofensa à legalidade estrita e à tipicidade fechada constantes da Constituição, transformando o agente fiscal em legislador positivo; outros afirmavam que tal norma proporcionava a tributação por analogia, vedada em nosso ordenamento.

Um terceiro argumento era utilizado por alguns autores, o de que os princípios da isonomia e da capacidade contributiva deveriam ser observados apenas pelo legislador, não pelo aplicador da norma, bem como não poderiam prevalecer, em detrimento da estrita legalidade.

Existe ainda um grupo de doutrinadores, que poderiam ser enquadrados numa segunda corrente doutrinária, que defendem que a norma constante do parágrafo único do art. 116 do CTN se dirige a combater a evasão, representadas por outras figuras, como a simulação, a fraude à lei ou o abuso de formas. Esse entendimento é acentuado pelo Código Civil de 2002, que traz diversas inovações relativas à nulidade de negócios jurídicos realizados pelos indivíduos, numa clara influência da legislação da Alemanha, da Itália e de Portugal.

Outro argumento comumente utilizado em desfavor da plena aplicação da norma geral antielisiva é a eventual necessidade de sua regulamentação prévia, em razão de o dispositivo legal utilizar a expressão “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Entre os doutrinadores que defendem o art. 116, parágrafo único, do CTN como norma antielisiva, insta mencionar a orientação prevalecente de que essa norma segue a orientação que vem sendo observada no direito comparado em relação ao combate ao déficit fiscal, inspirado pelo artigo 64 do *Livre des Procédures Fiscales* francês.

Uma outra linha de defesa da cláusula geral antielisiva é no sentido de que um dos fundamentos para a desconsideração dos atos dos contribuintes pela Administração seria a má-fé do contribuinte ao estruturar suas operações, de sorte que, se ele estiver agindo de boa fé na qualificação de seus atos, essa circunstância deverá influenciar a eventual imposição de penalidades pela Administração Tributária.

Desta feita, cumpre registrar nosso entendimento de que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional trata de verdadeira cláusula geral antielisiva, sendo dirigida ao combate da elisão fiscal. Ademais, defendemos que a crítica quanto à necessidade de regulamentação de tal dispositivo não merece prosperar, eis que se trata de norma de aplicabilidade imediata, além de existirem diversos diplomas legais que versam sobre o processo administrativo fiscal, os quais poderiam perfeitamente ser utilizados para tal fim.

Finalmente, impende salientar a modificação substancial no posicionamento da jurisprudência após a introdução da norma geral antielisiva no CTN, tendência que se consolidou nos anos de 2002 e 2003. Na maior parte dos casos analisados, observou-se o abandono da postura formalista dos tribunais administrativos, no sentido de não mais se aceitar que a mera regularidade de formas dos negócios realizados pelos indivíduos justificassem os planejamentos tributários realizados.

Ademais, alguns critérios passaram a ser utilizados pelos Conselheiros do Conselho de Contribuintes e, posteriormente, do CARF para diferenciar as condutas lícitas e ilícitas dos contribuintes, bem como para identificar as operações negociais praticadas com abuso de formas ou simulação.

Nesse sentido, nota-se uma clara influência das teorias utilizadas nos países de sistema de *common law* nos critérios definidos pelo Conselho, como a análise da substância material dos atos praticados e a coerência com os institutos do direito privado adotados (*substance over form*), a identificação do propósito negocial da operação (*business purpose test*) e a

vinculação entre a licitude de todas as etapas do negócio jurídico, consideradas como um todo e não por etapa, e sua licitude (uma adaptação *step transaction theory*).

Ademais, passou-se a verificar não apenas o cumprimento dos requisitos formais, mas também a observância dos elementos do negócio jurídico típico, da finalidade do instituto utilizado, dos reflexos da adoção de determinada estrutura do mercado, se existiu uma efetiva implementação operacional, por quanto tempo ela perdurou e, ainda, se houve tentativa de neutralizar os efeitos indesejados do negócio.

Notou-se, outrossim, uma nova configuração do negócio jurídico indireto na jurisprudência administrativa mais recente, pois ele continua, via de regra a ser lícito, desde que verificada a substância da operação. Observou-se ainda que, em muitos casos, utilizou-se um conceito mais amplo de simulação para albergar diversos tipos de condutas praticadas pelos indivíduos, no intuito de, além da requalificação dos atos, imputar-lhe o pagamento de multa qualificada.

Registre-se, todavia, que não obstante tal evolução, ainda não é possível afirmar a existência de um padrão nas decisões proferidas pelo CARF. Em diversas decisões recentes ainda é possível se observar a postura formalista dos Conselheiros, que predominou até 2003, e o mesmo ocorre em relação à definição os conceitos dos institutos do direito civil utilizados para desconsiderar os negócios praticados pelos contribuintes.

Ademais, muitas vezes os acórdãos não fazem alusão propriamente ao parágrafo único do art. 116 do CTN para fundamentar a requalificação dos atos dos contribuintes; ao revés, em muitos julgados recentes foi negada a eficácia plena de tal norma, afirmando-se sua incompatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio e, em outras ocasiões, argumentou-se a necessidade de regulamentação do referido dispositivo para a sua aplicabilidade ao caso concreto.

A seu turno, em outros julgados analisados, foi possível observar a aceitação da aplicação do abuso de direito e o reconhecimento do art. 116, parágrafo único, do CTN como verdadeira norma geral antielisiva, plenamente aplicável para coibir as condutas dos contribuintes realizadas mediante abuso de direito ou de forma.

Diante da análise de diversos ordenamentos alienígenas e do brasileiro, resta claro que não é possível solucionar a problemática envolvida na elisão tributária de forma adequada e eficaz, especialmente no que se refere à delimitação de seus limites, apenas com a instituição de uma norma antielisiva, seja ela uma cláusula geral ou uma lei específica.

Isso porque, como já afirmado por doutrinadores da Espanha, a definição dos limites da elisão fiscal é uma questão de interpretação e cada indivíduo a faz de um modo diverso,

considerando o ordenamento jurídico em que se insere. O contribuinte, ao organizar sua vida econômica, pratica determinados atos e negócios e lhes confere uma determinada interpretação, tomando por base a legislação à qual está submetido.

Por outro lado a Administração Tributária, ao analisar os atos deste mesmo indivíduo, pode interpretá-los de maneira diversa, entendendo que determinadas manifestações de riquezas (entendidas como livres de tributação pelo contribuinte), se encontram dentro do âmbito de incidência fiscal.

Como já afirmamos, os critérios comumente utilizados pela doutrina tradicional para identificar a legitimidade do planejamento realizado pelo contribuinte, como a prática do ato antes ou depois do fato gerador ou a licitude dos meios empregados, não se mostram suficientes para definir o conteúdo da elisão e da evasão de forma adequada.

Entendemos, nessa linha de pensamento, que para se aferir a legitimidade da conduta do indivíduo perante o ordenamento jurídico tributário, deve se levar em conta não apenas a legalidade formal dos atos, mas também sua harmonia com os diversos valores e princípios tutelados pelo ordenamento jurídico como um todo.

De tal modo, entendemos que a elisão, no caso concreto, não poderá importar na prática de atos ilícitos; nesta hipótese, tratar-se-ia de evasão. Contudo, quando o contribuinte lança mão de um negócio jurídico formalmente lícito, mas evita os efeitos que dele costumam decorrer, em circunstâncias normais, visando apenas a economia tributária, importaria em abuso de direito (ou elisão abusiva, para alguns doutrinadores) que deve ser evitado pelo ordenamento.

Cumpramos mencionar que entendemos ser plenamente aplicável a teoria do abuso do direito ou de forma no combate ao planejamento fiscal. Contudo, não obstante o poder de requalificação dos atos conferidos pela norma geral antielisiva, reiteramos nossa afirmação no sentido da necessidade de a Administração fiscal considerar a boa-fé (ou eventual má-fé) do indivíduo nos casos de planejamento tributário, em especial no que se refere à imposição de penalidades.

Esclarecemos ainda que duas condutas dos contribuintes poderiam ser enquadradas como abuso de direito ou de forma, uma “dolosa” e outra “culposa”, sendo que preferimos denominar esta última de “divergência de interpretação do ordenamento entre o Fisco e o contribuinte” e que as duas figuras merecem tratamentos distintos pelo ordenamento jurídico tributário.

Em nosso entender, a modalidade “dolosa” (a qual é normalmente designada como abuso de direito pela doutrina nacional), na qual o contribuinte tem consciência plena de sua

conduta, está mais próxima da ideia de evasão do que da elisão; de tal modo, além de possibilitar a requalificação dos atos pela autoridade administrativa, é passível de sanção.

No entanto, considerada a existência de boa-fé na conduta do contribuinte na segunda situação, entendemos que se trata de verdadeira hipótese de elisão fiscal, de modo a ser a situação que pode ser combatida mediante a aplicação da norma antielisiva prescrita no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Como já asseverado, muitas vezes é possível notar a existência de divergência na interpretação do ordenamento jurídico realizada pelo contribuinte e a orientação da Administração Tributária. Tal circunstância é potencializada pela complexidade que se verifica na legislação tributária dos mais diversos países, inclusive no Brasil e pela tendência de tributos federais lançados por homologação.

Nessa linha de pensamento, entendemos pela impossibilidade de o Fisco presumir a má-fé do contribuinte ao utilizar determinada estrutura negocial, afirmando peremptoriamente que sua única motivação para escolher aquela forma determinada foi a economia tributária, sem a uma minuciosa análise das circunstâncias específicas do caso concreto, a fim de se levar em conta todos os efeitos práticos da estrutura criada.

Ademais, em caso de se verificar divergência na interpretação realizada pelo contribuinte e a orientação da Administração tributária, entendemos que não caberia uma sanção ao indivíduo, tampouco a requalificação dos atos por ele praticados, já quenão é razoável supor que ele tem amplo acesso aos critérios estabelecidos pelo Fisco para a licitude de toda e qualquer operação que venha a praticar.

Observamos, ainda, que em todos os países analisados, muitas vezes, o legislador faz uma opção pela previsão de diversas cláusulas específicas antielisivas (ainda que exista uma cláusula geral), entendendo que, de tal forma, promoverá, de modo mais amplo e eficaz, um combate às condutas abusivas do contribuinte.

Entendemos, contudo, que tal opção não é a mais adequada para tratar da elisão fiscal, em razão de ser impossível prever toda e qualquer manobra que possa ser praticada pelos indivíduos para a obtenção de vantagens fiscais, ainda mais ao consideramos as inúmeras possibilidades conferidas pelos sistemas tributários de cada país.

Ademais, outro efeito de uma inflação normativa é o de deteriorar o valor da norma, já que não há certeza do tempo pelo qual que se ela se manterá como está redigida, em razão das inúmeras e sucessivas mudanças, o que enfraquece o ordenamento tributário, que perde sua consistência e coerência.

Desta feita, a edição de diversas normas setoriais acaba por promover um excesso de legislação em matéria fiscal, o que apenas torna mais complexo o sistema tributário, e que, de certo modo, acaba por incentivar, ainda mais, a prática da elisão, muitas vezes até mesmo por desconhecimento da lei, como já afirmava Tipke em seu estudo acerca da moralidade tributária. Esse é um fenômeno que se observa não apenas na experiência brasileira, como verificado no estudo dos demais países estrangeiros.

Essa tentativa de se evitar ao máximo a elisão vem sendo agravada pela crise mundial que assola, especialmente, os países da União Europeia e os Estados Unidos. Como visto, tais países vem se reunindo para tomar diversas medidas no intuito de promover um combate mais eficaz à elisão fiscal, em especial no que se refere à transferência internacional de lucros pelas empresas.

No ordenamento jurídico brasileiro, o problema se agrava ainda mais em razão das especificidades do Sistema Tributário Nacional, em especial no que concerne à repartição rígida das competências tributárias entre os entes políticos feita pela Constituição e diante do entendimento doutrinário que é muito presente em nosso país (Alberto Xavier, por exemplo) de reforço à segurança jurídica pelos princípios da legalidade e da tipicidade fechada.

No entanto, entendemos que tal argumento não pode ser utilizado para impedir o combate à elisão fiscal abusiva. Não se trata de negar a vigência de princípios constitucionais que visam a assegurar a segurança jurídica na tributação, mas sim de se reconhecer que tais garantias não são absolutas, devendo ser ponderados com os demais valores albergados pelo texto constitucional de 1988.

Como já afirmado no presente trabalho, reconhecemos o princípio da estrita legalidade na Constituição de 1988, no sentido de que o ente político competente, ao instituir determinado tributo, deve identificar os critérios do antecedente e do conseqüente da norma tributária, mas não há como se defender a ideia de tipicidade fechada, no sentido de ser necessário que a norma tributária contenha apenas “tipos fechados”, ou conceitos fechados, determinados e imutáveis.

Ademais, reiteramos a importância conferida à capacidade contributiva no texto constitucional, de modo a se tornar necessário realizar a investigação de quanto cada cidadão pode dispor para contribuir com as despesas públicas. Entretanto, também não se pode chegar ao extremo que a tributação deva ser pautada unicamente na igualdade e na capacidade contributiva, com desprezo à legalidade, de modo que a Administração tributária seja dotada de amplos poderes para criar leis no caso concreto analisado, sob o fito de aumentar a arrecadação.

O objetivo do Direito tributário, numa visão contemporânea, não é o de limitar a liberdade da eleição de tipos negociais dos contribuintes, mas sim o de atribuir os efeitos fiscais adequados às formas de direito privado por ele utilizadas em sua vida negocial. E é nesse sentido que devem ser criadas as cláusulas gerais visando o combate à elisão.

Nesse ínterim, é importante se ter em mente que a edição de uma cláusula geral não é suficiente, por si só, para evitar a prática de condutas elisivas pelos indivíduos. Muitas vezes, elas não conseguem nem sequer realizar sua função primária, a qual seja de combater a elisão nos casos concretos, diante dos diversos motivos apontados no presente trabalho.

Também é importante trazer à baila o questionamento dos limites do poder conferido à Administração Fiscal de requalificação dos atos praticados pelos contribuintes, de modo a ser necessário que cada ordenamento jurídico estabeleça parâmetros claros e precisos para o seu exercício, a fim de se evitar a arbitrariedade.

Destarte, como afirma Tipke, o Estado não pode exigir uma conduta do contribuinte pautada pela ética e pela moral quando não faz o mesmo, ao utilizar a legislação para violar direitos fundamentais dos contribuintes ou ao editar normas nesse sentido, no intuito apenas de maximizar a arrecadação fiscal.

Registre-se, que não se verificou, em nosso estudo sobre os ordenamentos estrangeiros, a existência de uma regulamentação adequada no que concerne ao poder de requalificação dos atos conferido ao Fisco e do mesmo modo se dá no Brasil, já que não há, até o presente momento, norma especificando o procedimento administrativo específico para tal finalidade.

Ademais, comumente a Administração Tributária e a jurisprudência preferem enquadrar as situações de elisão num conceito amplo de simulação, a fim de aplicar-lhes as normas que regulam tal instituto, por não possuírem tantos requisitos a serem observados em sua aplicação e diante da possibilidade de instituição de sanções aos contribuintes, como se verificou ao tratarmos da Espanha, da Itália e até mesmo na jurisprudência administrativa nacional.

Diante de tal tendência, acaba por não ser mais tão relevante, em nosso país, a discussão acerca da necessidade de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN. Reiteramos nosso entendimento de que entendemos que a plena aplicação cláusula inserta no dispositivo legal prescinde de regulamentação.

No entanto, cumpre registrar nossa orientação favorável a que o dispositivo seja regulamentado por lei ordinária, a fim de que se crie um procedimento prévio e específico para a desconsideração dos atos e negócios pela Administração Fiscal. Outrossim, seria

conveniente que fossem seguidos os modelos observados na Espanha, na Itália e na França, isto é, que ele fosse realizado por um órgão colegiado, com representação de ambas as partes (contribuintes e Fisco), com a observância dos princípios da ampla defesa e do contraditório.

A criação de um expediente nesses moldes seria eficaz no combate ao planejamento fiscal abusivo realizado pelos contribuintes e, de igual sorte, estabeleceria limites aos poderes de requalificação do Fisco, atendendo aos valores constitucionalmente assegurados para fins de tributação. Saliente-se, contudo, que não há previsão para que tal regulamentação ocorra.

Diante disso, impende a necessidade do esforço conjunto da doutrina e da jurisprudência administrativa e judicial de estabelecer critérios objetivos para que seja aplicada, de forma adequada, a norma geral antielisiva prevista no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Aduzimos que ainda há um longo caminho a ser percorrido para tanto, mas sugerimos, nesse passo, que ele seja pautado no respeito à repartição da competência tributária descrita na Carta Maior e mediante a ponderação entre os princípios informadores do Sistema Tributário Nacional, tais como a legalidade, a solidariedade, a isonomia, a capacidade contributiva e a dignidade da pessoa humana.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Os 10 Anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. p. 79–93. nº 192. Set/2011.

_____. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo, Quartier Latin, 2007.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMENDRAL, Violeta Ruiz; SEITZ, G. El fraude de la ley tributaria. (Análisis de la norma española com ayuda de la experiencia alemana). *Revista de contabilidad y tributación*. Madrid. n. 257-258. p. 3-64. Set/2004.

_____. CARRERO, José Manuel Calderón. La Codificación de la “Doctrina de la Sustancia Económica” em EE.UU. como Nuevo Modelo de Norma General Anti-abuso: la Tendencia hacia el “Sustancialismo”. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) *Direito Tributário Atual*. nº 24. Dialética: São Paulo, 2010. p. 91-123.

ALPA, Guido; BESSONE, Mario. *Elementi de diritto privato*. Roma: Laterza, 2001.

AMARAL, Gilberto Luiz do (Coord.) *Planejamento Tributário e a Norma Geral antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002.

AMARO, Luciano. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Trattato di Diritto Tributario*. Padova: Cedam, 1994. V. I. t. I.

_____. *Trattato di Diritto Tributário*. Madrid: Cedam, 1994. v. III. t. I.

AMORÓS RICA, Narciso. O Conceito de Fraude à Lei no Direito Espanhol. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 425-443.

ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

ÁVILA, Humberto Bergman. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17ª ed revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Ayres F. *Liberdade de Contratar e Tributação*. *Revista de Direito Tributário*. nº 44, ano 12, abril-jun/1988. São Paulo: Malheiros Editores, 1988.

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

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 1-39.

BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso do Direito*. Curitiba: Juruá, 2006.

BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Wich way forward? Tax Law Review Committee Discussion Paper nº 7*. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009.

BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Cadernos de Pesquisas Tributárias Volume 13: Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988.

BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de lei en El Derecho Tributario. In: *Quincena Fiscal*. n. 7-8. Pamplona: Aranzadi, 2005.

CAMPOS, Diogo Leite de. *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis Editores, 1999.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e Evasão Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias Volume 13: Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. *Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2007.

_____. A norma geral antielisiva e o princípio da proporcionalidade. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 103. São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Livre Iniciativa no Direito Tributário Brasileiro: Análise do Artigo 116 do Código Tributário Nacional. *Revista de Estudos Tributários*. Ano XII, nº 74, jul-ago/2010. São Paulo: IOB, 2010.

CASSONE, Vittorio. Elisão e Evasão Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Elisão e Evasão Fiscal*. Caderno de pesquisas tributárias, 13. São Paulo: Resenha Tributária. 1988.

_____. Norma Antievasão fiscal: LC nº 104/2001. In: *Norma antievasão fiscal: LC nº 104/2001. Repertório IOB de Jurisprudência*, [s.l], 2ª quinzena de maio de 2001, n. 10, Caderno 1.

CASTRO, Aldemário Araújo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. In: CARVALHO, Fabio Junqueira de. (Coord.). *Mini Reforma Tributária. Reflexões sobre a Lei 10.637/02 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/03*. Belo Horizonte: Mandamento, 2003.

_____. Norma Geral Antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e Outros Aspectos Relevantes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de. (Coord). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Civilização do Direito Tributário e Seus Impactos na Liberdade de Auto-organização do Contribuinte. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Revista Direito Tributário Atual*. nº 23. São Paulo: Dialética, 2009. 298.

CASTRO Y BRAVO, Frederico de. *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas, 1985.

CHEVALIER, Jean Pierre. L'esperienza francese. In: DI PIETRO, Adriano (coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999.

CIPPOLINA, Silvia. *La Legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1992.

_____. *Elusione fiscale. In: Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. V.I. Milano: Giuffrè, 1988.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações sobre a chamada norma geral antielisiva, supostamente instituída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. *Repertório IOB de Jurisprudência*. Caderno de Direito Tributário, Constitucional e Administrativo. São Paulo: IOB, 2001.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2003.

_____. *Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBDF, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário*. nº 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

COSTA, Célio Silva. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1976.

COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1994.

COURINHA, Gustavo Lopes. *A Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário. Contributos para a sua compreensão*. Lisboa: Almedina, 2004.

D'AMICO, Giovani. *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode allá lege*. Milano: Giuffrè, 1993.

DAVID, Cyrille. L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni. In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, 1993.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988.

_____. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10º volume*. Dialética: São Paulo, 2006.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão e seus Efeitos – artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, nº 792, out. 2001.

_____. A Norma Antielisiva Geral. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de. (Coord). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

_____. *Introdução ao Direito Tributário*. 6. ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FERRERO LAPATZA, José Juan. Economia de Opción, Fraude de Ley, Sanciones y Delito Fiscal. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FERNANDES, Luis Carvalho. Alcance do regime do art. 32º-A do Código de Processo Tributário e simulação fiscal. In: *Direito e Justiça*. Vol. XIII. Tomo 2. Lisboa.

FERRARA, Cariota. *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*. Morano: sem data, n. 120.

FISCHER, Peter. L'esperienza Tedesca. In: PIETRO, Adriano di (Coord.) *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999.

FURLAN, Anderson. *Elisão Fiscal: Reflexões sobre a evolução jurídico-tributária e a situação actual*. Coimbra: Almedina, 2007.

GALLO, Franco. Elisão, economia de imposto e fraude à lei. In: *Revista de Direito Tributário*. nº 52, abril/junho 1990. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

_____; e NELLIS, Giuseppe. L'elusione fiscale Internazionale nei processi di integrazione trastati: l'esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998.

GANGEMI, Bruno. Tax avoidance: the Italian experience. In: *Bulletin for international fiscal documentation*. Publication of the International Bureau of Fiscal Documentation ; official organ of the International Fiscal Association (IFA). – Amsterdam. Vol. 47.1993.9.

GARCIA, Eusebio Gonzalez y LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributário I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ed., 1997.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 79. Jan/2001. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no art. 116, parágrafo único, do CNT. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 68, mai/2001. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Dois conceitos para simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 11º volume. Dialética: São Paulo: 2007.

_____. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. In: *Revista de Informação Legislativa*, a. 49, nº 194, Abr/jun 2012. Brasília: Senado Federal, 2012.

_____. *Fraude a la ley y conflicto em la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 2005.

_____. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: LEX, 2007.

GOLDSMITH, Jean-Claude. In: Tax avoidance/Tax evasion (France). In: *Cahiers de Droit Fiscal Internacional*. Kluwer. V. LXXVIIIa, 1983.

GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária – Instrumentos para a unificação do critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GOMES, Nuno Sá. *As Garantias do Contribuinte: Algumas Questões em Aberto*. Lisboa: Rei dos Livros, 1993.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 24ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal*. Lisboa: Rei dos Livros, 2000.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GONZÁLBES, Luis Humberto. *La causa del contrato*. Bologna: Del Real Colegio del Espanha, 1998.

GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonzo. Clausula General Antielusión – Experiencia Española y Europea – Ultimas Tendencias Jurisprudenciales. In: *Revista de Direito Tributário*. n. 86, São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. *Planejamento Tributário; abuso de direito; limites e garantia da autonomia privada*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Justiça tributária*. I Congresso Internacional de direito tributário. São Paulo: IBET-Max Limonad. 1998.

_____. *Planejamento Tributário: nem tento ao Mar, nem tanto à Terra*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 10º vol. São Paulo: Dialética, 2006.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. *Planejamento Tributário: Análise Jurídica e Ética à luz da Lei Complementar 104/2001*. 4ª ed. Curitiba: Juruá, 2006.

GUERREIRO, Antonio Lima. *Lei Geral Tributária Anotada*. Lisboa: Rei dos Livros, 2000.

GUSTAFSON, Charles. The Politics and Practicilities of Checking Tax Avoidance in United States. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBDF, 1997.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e Simulação Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66. 2001. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Do Negócio Jurídico Indireto em Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 190, 2011. 61-66. São Paulo: Dialética, 2011.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Aproximación a la Analogia y el Fraude de Ley en Mateira Tributaria. In: *Revista de Direito Tributário 73/66*. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. e MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. El fraude a la ley tributaria en el derecho español. In: SOLER ROCH, María Teresa e SERRANO ANTÓN, Fernando. (Coord.) *Las medidas anti-abuso en la normativa in terna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão do Direito Tributário Internacional. In: *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998. V.2.

INLAND REVENUE. A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: A Consultative Document. October, 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO. *Codificação do direito tributário: contribuição do I. B. D. F. ao estudo do projeto de Código tributário nacional*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955.

JANCZESKI, Célio Armando. Cláusula antielisiva à luz da interpretação da lei tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

JÚNIOR, Onofre Alves Batista. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

KESSLER, Wolfgang e EICKE, Rolf. Germany's new GAAR – ‘Generally Accepted Antiabuse Rule’? In: *Tax Notes International*. V. 49, n. 2. Falls Church: Tax Analysts, 2008. p. 152. Disponível em: http://www.steuerlehre-freiburg.de/fileadmin/repository/lehrstuhl/Aufsaetze/Kessler_Eicke_GAAR.pdf. Acesso em: 16 out. 2012.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario – parte general*. Tradução da 3ª ed. alemã de 1973. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1978.

_____. Il risparmio d'imposta, d'elusione fiscale e l'evasione. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di Diritto Tributario*. v. III. Cedam: 1994.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEIRIRÃO, Patricia Meneses. *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*. Porto: Vida Económica, 2012.

LEHNER, Moris. *Cahier de Droit Fiscal International Studies on International Fiscal Law. Schriften zum Internationalen Steuerrecht. edités par l'Association Fiscal e International e Volume LXVII Ia Premier Sujet. Evasion fiscale/Fraude fiscal. Tax avoidance/Tax evasion. Steuervermeidung/ Steuerhinterziehung. Elusión fiscal/Evasión fiscal International*. Kluwer – Deventer: The Netherlands - Boston - Antwerp - London - Frankfurt, 1983.

_____. “Nationalberichterstatter” (Relatório Nacional da Alemanha). In: *Cahiers de Droit Fiscal International XXXVII*: 196, 1983; KLEIN, Martin. *Die nicht angemessene rechtliche Gestaltung in Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1994.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

LUPI, Raffaello. Elusione e Legittimo Risparmio d'Imposta nella Nuova Normativa. In: *Cadernos de Direito Tributário*. n. 70, São Paulo, Ed. Malheiros, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade. Análise crítica do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. A norma antielisão e outras alterações no CTN. Repertório IOB de Jurisprudência. Caderno de tributário, constitucional e administrativo. n. 7. São Paulo: IOB, 2001.

_____. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Malheiros: 2001.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MAIDA, Fernando. A importância conceitual da elisão fiscal como instrumento estratégico na prática do planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). *Planejamento Tributário*. MP: São Paulo, 2007.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. Dialética: São Paulo, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Elisão e Evasão Fiscal*. Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 13. São Paulo: Resenha Tributária. 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão Fiscal. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. v. 36. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Norma antielisão incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 119. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. Considerações sobre norma antielisão no Reino Unido. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MELO, José Ricardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

MICHAUD, Patrick. *Historique du regime de l'abus de droit fiscal*. Disponível em: <http://www.le-cercle-des-fiscalistes.com/media/02/02/1999685093.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2013.

MITA, Eurico de. *La legallità tributaria – contributo ala semplificazione legislativa*. Milano: Giuffrè, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 4ª ed. Revista e atualizada até 1993. Forense: Rio de Janeiro, 1995.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Planejamento tributário internacional e seus limites. In: MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: MPE Editora, 2006.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1973.

_____. La capacità contributiva – profili generali. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Trattato di Diritto Tributario*. V. I. t. I. Padova: Cedam, 1994.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2003.

NOVOA, César García. *La clausula antielusiva em la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

NUNES, Gonçalo de Avelãs. A Cláusula Geral Antiabuso de Direito em Sede Fiscal – Art. 38.º, n.º2, da Lei Geral Tributária – à luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal. In: *Fiscalidade, nº 3*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 2000.

OLIVEIRA, Fernando Antonio Albino de. A Chamada Interpretação Econômica no Direito Tributário – posição da doutrina e do Código Tributário Nacional. In: *Revista de Direito Público*. nº 18. São Paulo: RT, 1971.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971,

PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, Sofia Gouveia. A fronteira entre a poupança fiscal lícita e ilícita. In: *Direito e Justiça*. Volume XIV. Tomo 2. Lisboa.

PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Euzebio. *Curso de Derecho Tributário*. v. 1. Madrid : EDERSA, 1989.

PIETRO, Adriano di (Coord.) *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999.

PISTONE, Pasquale. *Abuso Del diritto Ed elusione fiscale*. Genova: Cedam, 1995.

PINTO, Olavo Bilac de Oliveira. *Estudos do Direito Público*. Rio de Janeiro: Forense, 1953.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Justiça e Segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Volume III. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

_____. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Imposto Sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

RAMOS, Vasco Moura. Da cláusula geral antiabuso em Direito Fiscal e da sua introdução no Ordenamento Jurídico Português. In: *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*. Vol LXXVIII. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

REBOUÇAS, Oswaldo José. *A codificação do Direito Tributário no Brasil sob uma perspectiva histórica*. Disponível em:
http://www.auditece.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=717:a-codificacao-do-direito-tributario-no-brasil-sob-uma-perspectiva-historica-&catid=43:opinao&Itemid=119. Acesso em: 01 abr. 2013.

REIS, Elcio Fonseca. Princípios da liberdade e da solidariedade: por uma interpretação adequada ao instituto do planejamento tributário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 99. Dez/2003. São Paulo: Dialética, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Elisão Fiscal e a Lei Complementar n.º 104/2001*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 83, p. 141-149, agosto de 2002, agosto de 2002.

_____. A elisão fiscal na era dos valores. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. n. 44. ano 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos Depois da LC n° 104/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n° 159. Dez/2008. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. *Segurança Jurídica do Contribuinte – Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RICA, Narciso Amorós. La Elusion y la Evasion Tributaria. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. 1965.

ROCHA, João Luiz Coelho da. *A preservação da tipicidade tributária cerrada*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 66. 2001. São Paulo: Dialética, 2001.

RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 93, jun/2003. São Paulo: Dialética, 2003.

ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielisiva trazida pela Lei Complementar 104/01. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

ROTHMANN, Gerd Willi. Prefácio à CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda Y Derecho. Tomo I*. Madrid: Institutos de Estudios Politicos, 1955.

SANCHES, Jose Luis Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

_____; GAMA, João Taborda da; CÂMARA, Francisco de Souza da. (org.). *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

_____; GAMA, João Taborda. Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral antiabuso. In: *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

SÁNCHEZ, Manuel González. *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1993.

SCHIMDT, Alfred. J. e outros. *Código Tributário Alemão*. Rio-São Paulo: Forense/IBDT, 1978.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.) *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”*. *Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. Malheiros. São Paulo: Saraiva, 2001.

SMITH, Adam. A riqueza das nações. vol. II. 3ª ed. Lisboa: Caloust Gulberkian, 1999.

SOUSA, Alfredo José de; PAIXÃO, José da Silva. *Código de Procedimento e do Processo Tributário Comentado e Anotado*. Coimbra: Almedina, 1998.

SOUSA, Jorge Lopes. De. *Código de Procedimento e do Processo Tributário Anotado*. 4ª Edição. Lisboa: Vislis Editores, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1954.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 146. São Paulo: Dialética. 2007.

TABOADA, Carlos Palao. Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. In: *Revista Cronica Tributaria*. nº 98. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

_____. El fraude a la ley em derecho tributário. In: *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*. nº 63. 1966.

_____. Existe el fraude a la ley tributaria? In: *Revista de contabilidad y tributación*. nº 182. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

_____. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Madrid: Lex Nova Editorial, 2009.

THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. Haia, Países Baixos: Kluwer Law International, 2003.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuernrecht)*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2008.

_____; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Moralidade tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: RT, 2003.

_____. Limites ao Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. 5º vol. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (Coord.) *Tributação e Antielisão*. Livro 3, 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. “A lei brasileira”. In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002 : Brasília). In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

_____. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos Fundamentais do Contribuinte. Pesquisas Tributárias – Nova Série – nº 6*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Justiça Distributiva: social, política e fiscal. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v. 5, nº 70, out-dez. 1994.

_____. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Justiça Tributária*. I Congresso de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Normas de Interpretação do Direito Tributário*. 4. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Normas Gerais Antielisivas. In: *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*. nº 4, nov-dez/2005 e jan/2006. IBDP: Salvador, 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>. Acesso em: 16 out. 2012.

_____. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. (org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios constitucionais tributários*. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação*. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. IV – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A fraude à lei tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 84. Set. 2002. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Limites para a aplicação da regra antielisiva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 11º volume*. Dialética: São Paulo: 2007.

VAZ, Carlos. *Evasão Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

VILLANI, Piero. Elisão e Evasão Fiscal. Trad. Brandão Macahado. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. v. 13. Resenha Tributária: São Paulo, 1988.

XAVIER, Alberto Pinheiro. A evasão fiscal legítima. O negócio indireto em direito fiscal. In: *Revista de Direito Público*. n. 23. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 238.

_____. *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, 1993.

_____. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos: Limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios do direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZEITLIN, George E. Tax avoidance, tax evasion (United States of America). In: *Tax avoidance, tax evasion: A survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialised countries of the world*. Second edition. London: International Bar Association, Sweet and Maxwell, 1987.

Internet:

Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Disponível em:
[http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA)). Acesso em: 01 ago. 2013.

COMMISSION DECISION of 23.4.2013 on setting up a Commission Expert Group to be known as the Platform for Tax Good. Disponível em:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2013_2236_en.pdf. Acesso em: 01 ago. 2013.

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho. Plano de ação para reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscais. Disponível em:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf. Acesso em: 01 ago. 2013.

Crise obriga UE a intensificar luta contra sonegação fiscal. Disponível em:
<http://br.noticias.yahoo.com/crise-obriga-ue-intensificar-luta-sonega%C3%A7%C3%A3o-fiscal-184038012.html>. Acesso em 01/08/2013.

Portugal é pioneiro no combate à fraude e evasão fiscal. Disponível em:
<http://www.ecofinancas.com/noticias/portugal-pioneiro-no-combate-fraude-evasao-fiscal>.
Acesso em: 01 ago. 2013.

US Department of Treasury. <http://www.treasury.gov/connect/blog/Pages/An-Update-on-FATCA-Momentum-Building-Worldwide.aspx>. Acesso em: 01 ago. 2013.