
EVASÃO, ELISÃO E A DISSIMULAÇÃO DO ART. 116, DO CTN

PROFESSOR LEONARDO PIETRO ANTONELLI

Sumário:

1. Conceituação 2. Modalidades de Planejamento Fiscal: opção regime tributário mais benéfico; societário; contábil; incentivos fiscais; recuperação de créditos tributários e suspensão da exigibilidade; remissões, anistias, parcelamentos; tax heavens, treaty shopping, transfer pricing. 3. Distinção Clássica e Ultrapassada de Elisão e Evasão e a Evolução Interpretativa do Direito Tributário. 4. Evasão e Crimes Contra a Ordem Tributária. 5. Simulação Absoluta e Relativa. Cláusulas Específicas Antielisivas. 6. Abuso de Direito: abuso de forma; fraude à lei; ausência de propósito negocial; requalificação subjetiva ou desconsideração da personalidade jurídica. 7. Medida Provisória no. 66: procedimentos relativos à norma geral antielisiva. 8. Medida Provisória no. 66: sanções. 9. Conclusões. 10. Doutrina de Leitura Obrigatória.

1. Conceituação

O direito tributário brasileiro, com a introdução do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional (redação dada pela Lei Complementar 104, de 10/01/2001), fixou um divisor de águas relativamente ao planejamento tributário.

¹ O autor é pós-graduado em direito tributário pela UNESA, mestrando pela UCAM, professor da EMERJ e da pós-graduação da FGV, diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), Coordenador do Programa de Direito Tributário da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ).

Com efeito, a partir do novel dispositivo, a distinção clássica entre a conduta elisiva *versus* evasiva conceituada por autores consagrados como A. R. Sampaio Dória² e Rubens Gomes de Souza³ se tornou ultrapassada. Dizer-se que é elisiva a conduta realizada antes da ocorrência do fato gerador e evasiva aquela ocorrida posteriormente é um dogma que foi quebrado.

O que se busca evitar no direito tributário mundial contemporâneo são os planejamentos fiscais abusivos, ou seja, aqueles em que o único objetivo é a dissimulação da ocorrência do fato gerador.

Para tanto, a doutrina e as legislações alienígenas foram tipificando os limites da abusividade, merecendo destaque a proibição de abuso da forma jurídica na Alemanha⁴, a vedação de fraude à lei na Espanha⁵ e em Portugal⁶, a desconsideração da personalidade jurídica na Argentina⁷, a doutrina do propósito mercantil⁸ (anti-avoidance rules) nos EUA,

² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 58.

³ “um roteiro simples e seguro para aplicar a solução a cada caso concreto: (a) se os atos praticados, desde que, como foi dito, sejam objetivamente lícitos, são anteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de elisão; ou seja, o imposto terá sido legitimamente evitado, reduzido ou diferido; ao contrário: (b) se ao atos praticados, ainda que objetivamente lícitos, são posteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de evasão; ou seja, o resultado (obtido ou não) de evitar, reduzir, ou diferir o imposto, ainda que por atos objetivamente lícitos, será ilegítimo.” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 211/212.

⁴ Desde o Código Tributário Alemão, de 1919, o abuso de forma já era vedado. No C. T. Alemão de 1977, sua vedação se encontra no art. 42.

⁵ Art. 24 da Ley General Tributária com redação dada pela Ley 25/95.

⁶ Lei no. 100/99 que introduziu o item 2, ao artigo 38 da Lei Geral Tributária.

⁷ Art. 2o. da Lei 11.683/98.

⁸ As chamadas reorganizações empresariais (fusão, incorporação etc) que provocam conseqüências vantajosas na esfera do imposto sobre a renda (aproveitamento de prejuízos, distribuição de lucros sob forma de novas ações). Tais reorganizações, para que produzam os efeitos tributários visados, devem realizar-se motivadas por alguma utilidade negocial e não puramente pelo desejo de elidir substancialmente o tributo.

Inglaterra (decorrente da jurisprudência), Canadá, Austrália, Suécia (decorrente de legislação).

No Brasil foi recepcionado o modelo francês, cujo Código Geral de Impostos, no seu art. 1741, cria sanções para quem “*volontairement dissimule une part des sommes sujettes à l’impôt*”⁹.

Nessa linha de pensar, podemos concluir que estamos no centro de uma mudança radical, cujas implicações obviamente não se restringirão ao planejamento fiscal *stricto sensu*.

Veja-se, como exemplo, o caminhar do direito mundial (e, agora, também dos Tribunais Superiores brasileiros) para a desmistificação da reserva absoluta de lei, ingressando-se na teoria moderna da reserva relativa.

Pois bem, durante muitos anos a doutrina brasileira, influenciada por obras clássicas como a *Legalidade e Tipicidade* de Alberto Xavier, filiava-se à teoria da estrita legalidade em matéria tributária, cuja conseqüência no âmbito do planejamento fiscal era se permitir amplamente a elisão.

Também conhecida como interpretação conceitualista (jurisprudência dos conceitos), teve seu apogeu no Estado Liberal, cujo ideal era a proteção da liberdade do indivíduo contra o Estado.

⁹ Art. 64 do Livre des Procédures Fiscales – répression des abus de droit – não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulem a verdadeira compreensão de um contrato (qui dissimulent la portée véritable d’un contrat); l’administration est en droit de restituer son véritable caractère à l’opération litigieuse).

Em outras palavras, a segurança jurídica constituía um valor absoluto e, assim sendo, a legalidade estrita e a tipicidade fechada eram consideradas princípios do direito tributário. Toda a conduta que a lei não vedasse expressamente, poderia ser adotada pelo contribuinte com a finalidade de reduzir a sua carga fiscal.

Os tempos mudaram. No direito atual, o bem jurídico maior que se quer tutelar é a justiça fiscal. Busca-se fazer uma ponderação entre a legalidade e a capacidade contributiva.

Nesse contexto evolutivo da interpretação do direito tributário é que surge o parágrafo único do art. 116, do CTN, cujo objetivo maior é atingir a uma justiça fiscal.

É tão profunda e complexa a mudança que a leitura atenta da parte final do inovador dispositivo legal ainda se observa uma pitada de estrita legalidade: podem ser desconsiderados os negócios e atos jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”.

Sobre o tema, muitas críticas foram lançadas.

Com efeito, não sendo editada a lei a que alude o parágrafo único do art. 116, do CTN, a norma fica sem auto-aplicabilidade, o que é lamentável.

Por outro lado, caberá a cada um dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União legislarem sobre as hipóteses e procedimentos para a desconsideração do ato ou negócio jurídico, o que poderá causar sobreposições de interesses arrecadatários, como muito bem exemplificado por Ives Gandra Martins *in* A Inconstitucionalidade da Norma Antielisão¹⁰.

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva ao sustentar a inconstitucionalidade da norma geral antielisão, com base no disposto pela não convertida Medida Provisória no. 66/02, foi mais além, ao identificar patologicamente a

A única certeza é que o caminho que vem sendo adotado pelo direito tributário estrangeiro e, principalmente, brasileiro é sem volta. Nós assistiremos nas próximas décadas cada vez mais a busca da justiça fiscal, ampliando-se o controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador, enfim, transparência fiscal.

Nessa moldura é bem compreensível a dificuldade dos operadores do direito em claramente delimitar o alcance dos institutos da elisão e evasão, uma vez que nem sempre é possível a visualização deste verdadeiro sistema de pesos e contra-pesos funcionando perfeitamente.

Exemplifico: se por um lado temos a desconsideração da elisão abusiva em face do contribuinte (CTN, art. 116, p.u.) e por outro a Lei de Responsabilidade Fiscal para o administrador; temos, noutra toada, a quebra de sigilo fiscal carente de melhor normatização *versus* um Código de Defesa do Contribuinte pendente de aprovação no Congresso Nacional.

O fato é que num médio prazo, para os futuros estudantes de direito que venham a ingressar na faculdade, estudos como o presente, já terão suas lacunas preenchidas e antinomias solucionadas com o amadurecimento dos conceitos e do novel instituto denominado de elisão abusiva.

ocorrência do seguinte fenômeno, *verbis*: “Se a Receita Federal desconsiderar para efeitos de imposto sobre a renda, uma doação, estabelecendo tratar-se de uma compra e venda, como a doação não se desnatura como tal perante o direito civil, o fisco estadual poderá exigir o imposto de sua competência, por se tratar de transmissão não onerosa. Já o Fisco Municipal poderá, a exemplo do Federal, considerar o negócio jurídico como compra e venda, exigindo, simultaneamente, o imposto por transmissão onerosa. Desta forma, a doação seria e não seria doação e a compra e venda seria e não seria compra e venda. Cria-se uma espécie de negócio jurídico “gay” em que é e não é, ao mesmo tempo, instaurando-se a insegurança jurídica e submetendo-se o contribuinte à múltipla tributação sobre o mesmo objeto. (A Inconstitucionalidade da Norma Antielisão. In: Planejamento Tributário & A Norma Geral Antielisão. AMARAL, Gilberto Luiz do Amaral (coord), 1a. ed., 2a. Tiragem, Curitiba: Juruá, 2003, p. 79).

2. MODALIDADES DE PLANEJAMENTO FISCAL

A cada 10 (dez) livros sobre planejamento fiscal, 9 (nove) apresentarão o seguinte exemplo:

- João quer comprar o valioso apartamento de Cláudio, todavia sem o pagamento do imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) de competência municipal. Assim, convence Cláudio a constituir uma pessoa jurídica e integralizar o capital com o referido imóvel, aproveitando-se da não incidência constitucional (CF, art. 156, §2º, D). Ato contínuo, adquire as cotas da sociedade pertencente a Cláudio, de modo que João se torna proprietário da pessoa jurídica, cujo capital é o próprio imóvel. Daí porque, João se torna, por uma via reflexa, proprietário do imóvel, sem a incidência do ITBI.

Estamos diante de um planejamento fiscal, largamente difundido.

Indaga-se: pelos fatos narrados, não existe nenhum propósito empresarial na constituição da empresa, mas, tão somente, a realização de negócio jurídico cuja única finalidade é dissimular a ocorrência do fato gerador do ITBI. Pode a autoridade administrativa desconsiderar a luz do disposto no art. 116, p.u., do CTN?

São atos e negócios jurídicos como este que o direito tributário contemporâneo irá enfrentar.

Quando se pensa em planejamento fiscal, geralmente se associa às questões contábeis e societárias. Todavia, a criatividade do operador do direito é ilimitada, merecendo se destacar, entre tantas outras possíveis, as seguintes modalidades de planejamento fiscal: opção regime tributário mais benéfico; societário; contábil; recuperação de créditos

tributários; suspensão de exigibilidade; incentivos fiscais; remissões; anistias; parcelamentos; *tax heavens*; *treaty shopping*; *transfer pricing* ¹¹.

3. DISTINÇÃO CLÁSSICA E ULTRAPASSADA DE ELISÃO E EVASÃO E A EVOLUÇÃO INTERPRETATIVA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como dito alhures, com a introdução do parágrafo único ao art. 116, do CTN, as fórmulas clássicas para delimitar os institutos da evasão e elisão não se prestam.

Isto porque, foi criado um verdadeiro terceiro gênero, que é a elisão abusiva: conduta lícita do contribuinte, mas que objetiva, tão somente, dissimular a ocorrência do fato gerador.

A. R. Sampaio Dória¹² diferencia evasão (ilícita) de elisão (lícita), de acordo com o momento em que a ação do contribuinte, para evitar a ocorrência do fato gerador é realizada. Se antes da ocorrência do fato gerador, sempre lícita a economia fiscal; se depois, sempre ilícito posto que se utiliza da sonegação, fraude e simulação. Semelhante distinção adotada por Rubens Gomes de Souza:¹³

“(...) um roteiro simples e seguro para aplicar a solução a cada caso concreto: (a) se os atos praticados, desde que, como foi dito, sejam objetivamente lícitos, são anteriores à ocorrência do fato gerador, a

¹¹ Para conceituação destas várias modalidades de Planejamento Fiscal: ANTONELLI, Leonardo Pietro. *Planejamento Fiscal: Evasão, Elisão e a Dissimulação do art. 116, do CTN*, Editora Impetus. Rio de Janeiro a ser lançado em janeiro de 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, Dialética, 3a ed., p. 135;

¹² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 58.

¹³ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 211/212.

hipótese é de elisão; ou seja, o imposto terá sido legitimamente evitado, reduzido ou diferido; ao contrário: (b) se ao atos praticados, ainda que objetivamente lícitos, são posteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de evasão; ou seja, o resultado (obtido ou não) de evitar, reduzir, ou diferir o imposto, ainda que por atos objetivamente lícitos, será ilegítimo.”

A linha divisória do direito tributário brasileiro da atualidade é cinzenta.

Nós vivemos um momento de mudança, de afastamento da segurança jurídica como ideal (Alberto Xavier, Rubens Gomes de Souza) e a ponderação dos valores que visa a busca da justiça fiscal (Ricardo Lobo Torres, Aliomar Baleeiro).

Merece, pois, destaque, a evolução da interpretação do direito tributário mundial, cuja compreensão nos permite visualizar a *ratio* da transformação:

<u>Interpretação conceitualista</u> (jurisprudência dos conceitos)	<u>Interpretação econômica</u> (jurisprudência dos interesses)	<u>Interpretação valorativa</u> (jurisprudência dos valores)
<i>Apogeu do Estado Liberal</i>	<i>Estado de Bem Estar Social</i>	<i>Pós-positivismo</i>
<i>proteção da liberdade do indivíduo contra o Estado</i>	<i>garantia aos cidadãos saúde, assistência, previdência e educação</i>	<i>sociedade dos riscos sociais</i>
<i>segurança jurídica</i>	<i>pano de fundo p/ os</i>	<i>ponderação entre a</i>

<i>constitui valor absoluto</i>	<i>interesses arrecadatórios (CTA)</i>	<i>legalidade e a cap. contributiva</i>
<i>legalidade estrita e tipicidade fechada</i>	<i>cap. econômica que se afasta legalidade</i>	<i>busca da justiça fiscal</i>
<i>Amplamente admitida a elisão fiscal</i>	<i>Ilicitude generalizada da elisão (abuso de direito)</i>	<i>Elisão abusiva</i>

Parece-me, *d.v.*, que no Brasil estamos abandonando a teoria da estrita legalidade e ingressando, diretamente, na interpretação valorativa, que nada mais é, senão, a busca da justiça fiscal.

A jurisprudência dos interesses, claramente defendida no Código Tributário Alemão, de 1919, cujo art. 4º. dispunha que “*na interpretação das leis tributárias, devem ser observadas sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações*”, sempre sofreu resistências da doutrina pátria, malgrado a posição de Amílcar Falcão¹⁴ (no Brasil) e E. Becker¹⁵, Griziotti e Jarach¹⁶.

A decorrência lógica da sua adoção que permitia a tributação pela analogia gravosa, não encontrava eco em grande parte da doutrina nacional que insistia na segurança jurídica.

¹⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

¹⁵ Zur Auslegung der Steuergesetze. Steuer und Wirtschaft 2: 1924, p. 145-180. Apud 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, 2001, p. 237

¹⁶ JARACH, Dino. Hermenêutica no Direito Tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro et al. Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, pp. 83-102.

Tanto é assim que, mesmo após ruir a interpretação econômica nos anos 50, na Alemanha, e nos anos 60, na Itália, continuamos a perceber o embate de Alberto Xavier *versus* Ricardo Lobo Torres.

O primeiro critica a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos (CTN, art. 116, p.u.) sob o fundamento de se estar aplicando a analogia, para se exigir tributo, o que, em tese, seria vedado pelo art. 108, §1º., do CTN¹⁷; o segundo, em sentido oposto, entende que se trata de contra-analogia:

- Alberto Xavier: impossibilidade da fiscalização requalificar o ato;
- Ricardo Lobo Torres: contra-analogia, a fiscalização vai tentar repor o ato ao que era originalmente. O contribuinte é quem estaria se utilizando da analogia, através da “roupagem” por ele dada.

Parece-me acertada a posição do eminente professor Ricardo Lobo Torres. Ao defender a interpretação valorativa, pondera o princípio da capacidade contributiva *versus* legalidade, reconhecendo, portanto, o nascimento deste terceiro gênero que é a elisão abusiva, a qual pode e deve ser desconsiderada pela autoridade administrativa.

Temos, portanto, doravante, a convivência de três institutos (ou condutas): evasão, elisão e elisão abusiva.

4. EVASÃO E CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

¹⁷ CTN, art. 108, §1o. – “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

Desde 1964, encontram-se tipificadas na legislação (Lei nº 4.502/64), os conceitos de fraude e sonegação, notadamente espécies de evasão,¹⁸ que, numa síntese didática podem assim serem conceituados:

- Art. 71 – Sonegação: dolosa. impedir ou retardar. conhecimento fato gerador;

Exemplo: Médico que deixa de declarar honorários decorrente da consulta prestada ao seu paciente.

- Art. 72 – Fraude: dolosa. excluir ou modificar as suas características essenciais. reduzir ou diferir pagamento.

Exemplo: Contribuinte que se utiliza de RPA/Despesa Médica para fins de dedução de IR , todavia expedida por médico falecido.

Impende registrar que o tributo devido e declarado, mas não recolhido, não tipifica a sonegação fiscal. Isto significa dizer que o não pagamento de determinado tributo não é crime no direito brasileiro, contando que o contribuinte declare ao fisco que está devendo.

Faço este singelo destaque, uma vez que a Fazenda tem se utilizado do direito penal para coagir o contribuinte a recolher tributo.

Em 1990, foi editada a Lei no. 8.137, que trata dos Crimes contra a Ordem Tributária. Sobre este tema, merece ser consignado que o E. Supremo Tribunal Federal, depois de

¹⁸ Lei nº 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 da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito correspondente.

dezenas de decisões em sentido contrário, curvou-se ao entendimento de que nos crimes materiais¹⁹ (ou de resultado), tais como aqueles previstos no art. 1º, da Lei no. 8.137, é necessário o exaurimento da esfera administrativa (impugnação ao lançamento e recurso ao Conselho de Contribuintes) para que a denúncia possa ser recebida pelo juiz:

“(…) nos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, sem a qual a denúncia deve ser rejeitada, uma vez que a competência para constituir crédito tributário é privativa da administração fiscal, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo.²⁰”

Parece-me acertado o raciocínio, tendo em vista que o crime de resultado necessita que ocorra a redução ou supressão do tributo²¹. Logo, havendo lançamento e a tempestiva impugnação administrativa, não se pode dizer que o crédito tributário chegou a ser exigível.

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, ou a diferir o seu pagamento.

¹⁹ Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

²⁰STF – Informativo 286 – HC – 81611. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, 16/10/2002.

²¹ O que difere dos crimes formais ou de mera conduta, tais como aqueles previstos no art. 2º, da Lei no. 8.137/90, cuja nova orientação do STF não se aplica. Exemplifico: mercadorias existentes no estoque, todavia não contabilizadas – é crime de mera conduta, sendo certo que a supressão ou redução do tributo só poderia ser caracterizada com a circulação destas (venda) sem a emissão da nota fiscal.

Em outras palavras, havendo o lançamento, a autoridade administrativa concede um prazo de pagamento, antes do qual é inexigível o crédito tributário, devendo a impugnação ser interposta até o seu vencimento, sob pena de intempestividade.

Ademais, dependendo das alegações da defesa, tanto a liquidez, quanto a certeza, também são questionáveis. Daí porque, somente após a decisão definitiva, no âmbito administrativo, é que se pode afirmar se há tributo devido (constituição definitiva) e, portanto, se ele foi suprimido ou reduzido.

No mesmo *leading case* se afastou outro dogma que era a prerrogativa constitucional do Ministério Público poder oferecer a denúncia, independentemente do julgamento tributário-administrativo, face à independência e separação dos poderes, *verbis*:

“O Min. Sepúlveda Pertence salientou, ainda, que a circunstância de uma decisão administrativa ser condicionante da instauração de um processo judicial não ofende o princípio da separação e independência dos Poderes, haja vista que a punibilidade da conduta, quando não a tipicidade, está subordinada à decisão de autoridade diversa do juiz da ação penal.”²²

Nessa linha de pensar, a questão contemporânea que se instaura, como bem lançada por Eisele Andréas no seu livro *Crimes Contra a Ordem Tributária*²³, diz respeito às demais modalidades de suspensão da exigibilidade do tributo, elencadas no art. 151, do CTN. Teriam elas o condão de afastar o recebimento da denúncia?

²² STF – Informativo 286 – HC – 81611. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, 16/10/2002.

²³ Andreas, Eisele. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2. ed. ver., atual, e ampl. São Paulo: Dialética, 2002, p. 122.

Segundo Eisele, “o art. 151 do CTN, que disciplina a suspensão do crédito tributário, arrola como modalidades suficientes à incidência do instituto, ao lado da moratória (e sua modalidade específica consistente no parcelamento), o depósito de seu montante integral, as reclamações e os recursos administrativos, e a concessão de medida liminar em mandado de segurança, compreendendo-se, nesta hipótese, qualquer outra medida judicial que produza os mesmos efeitos da liminar em mandado de segurança.”²⁴”

E conclui: “sendo hipóteses que acarretam os mesmos efeitos jurídicos do pressuposto de fato indicado no art. 15 da Lei nº 9.964/00, devem ser compreendidas (por analogia) no âmbito de abrangência da norma suspensiva da pretensão punitiva do Estado”²⁵.

A questão é tormentosa.

Imaginemos determinado magistrado suspendendo a exigibilidade do tributo por entender indevida a sua exigência, todavia, segundo a jurisprudência atual do STF, poderia o Ministério Público oferecer (e o juiz, receber) a denúncia, não obstante estar suspensa a exigibilidade.

Quid iuris?

Por fim, impende destacar também as evoluções que as leis especiais vêm sofrendo no âmbito penal-tributário.

²⁴ Andreas, Eisele. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2. ed. ver., atual, e ampl. São Paulo: Dialética, 2002, p. 122.

²⁵ Andreas, Eisele. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2. ed. ver., atual, e ampl. São Paulo: Dialética, 2002, p. 122.

Inicialmente²⁶, prevalecia a regra-geral prevista na Lei no. 9.249/95, cujo art. 34 extingue a punibilidade dos crimes tributários caso o contribuinte pague os valores antes do recebimento da denúncia²⁷.

Posteriormente, surgiu a Lei no. 9.964/00, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), cujo art. 15 possibilitou a suspensão da pretensão punitiva dos crimes tributários, durante o parcelamento, desde que ocorra antes do recebimento da denúncia criminal²⁸.

Isto significa dizer que não só o pagamento antes da denúncia teria o condão de suspender a pretensão punitiva, mas, também, os parcelamentos inclusive o dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

²⁶ Depois de muitas idas e vindas – revogação e restabelecimento da citada legislação. Registre-se que em 24/06/04, a Comissão de Finanças e Tributação rejeitou o Projeto de Lei 39/03, do deputado Wasny de Roure (PT-DF), que alterava o disposto na Lei no. 9249/95, **para retirar do texto a extinção da punibilidade para as empresas que quitarem seus débitos tributários antes do oferecimento da denúncia.**

²⁷ Lei no. 9.249/95

Art. 34 – Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei no. 8.137/90 e na Lei no. 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

²⁸ Lei 9.964/00 – Refis

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 2o O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Para arrematar, editou-se a Lei no. 10.684/03, que instituiu o Programa de Parcelamento Especial (PAES), cujo art. 9º. suspende a pretensão punitiva para o parcelamento requerido mesmo após o recebimento da denúncia²⁹. Eis a controvérsia contemporânea que também sofreu recente manifestação do Supremo Tribunal Federal, conforme consta em informativo do STF:

“A Turma concluiu julgamento de habeas corpus impetrado em favor de denunciados pela suposta prática dos delitos previstos no art. 36, parágrafo único, da Lei 6.538/78; no art. 296, do CP, e no art. 1º, IV, da Lei 8.137/90, todos em concurso material (...) Tendo em conta existir questão prejudicial ao mérito da impetração, consistente na existência de parcelamento de débito tributário junto à Fazenda do Estado de Tocantins, concedeu-se o habeas corpus de ofício para suspender a ação penal movida contra os pacientes, a teor do disposto no art. 9º, caput, da Lei 10.684/2003 e na Lei Complementar 104/2001, que alterou a redação do art. 151 do CTN. Asseverou-se, por fim, que essas últimas normas estão em consonância com o entendimento do STF, no sentido de exigir a ocorrência do lançamento definitivo para fins de consumação do

²⁹ Lei no. 10.684/03 – Parcelamento Especial (Refis “2”)

Art. 9o. – É suspensa a pretensão punitiva, referente aos crimes previstos nos arts. 1o. e 2o. da Lei no. 8.137/90 e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no. 2.848/40, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§1o. – A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§2o. – Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

crime do art. 1º, da Lei 8.137/90. HC 83936/TO, rel. Min. Joaquim Barbosa, 31.8.2004.³⁰

Por último, mas não menos importante, é a existência de ações de improbidade administrativa (Lei no. 8.429/92), onde o Ministério Público pretende o ressarcimento integral do dano causado, inclusive em matéria tributária³¹.

Deparei-me com uma determinada ação movida em face de um cliente, movida pelo Ministério Público, objetivando ressarcir o Município do Rio de Janeiro de pagamento a menor de IPTU, decorrente de suposta conduta indevida.

Entretanto, este mesmo contribuinte já havia pago, através de parcelamento administrativo, aquele débito. Tanto é assim que o Município informou nos autos não ter interesse na demanda, posto que já recebido o crédito tributário decorrente do ato de improbo.

Informada esta circunstância ao juiz estadual, o mesmo despachou no sentido de que as esferas tributária e civil não se confundem e, portanto, determinou o prosseguimento do feito, cujo objeto era ressarcir o erário!

³⁰ STJ, Habeas Corpus no. 83936, 2ª. Turma, unânime, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, em 31.08.2004 (data julgamento).

³¹ Lei no. 8.429/92

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente (...)

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas, previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações:

II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos;

Poderiam co-existir um duplo ressarcimento pelo mesmo dano? E como fica a decadência do direito de constituir o crédito tributário?

Parece-me que não, sob pena de enriquecimento ilícito da administração. Todavia inexistente manifestação de tribunal superior acerca do tema, daí porque merece especial atenção por parte dos operadores do direito.

5. SIMULAÇÃO ABSOLUTA E RELATIVA

Simular vem do latim *simulare*, ou seja, imitar, fingir, disfarçar³² (NCC 167 e CTN), enquanto que dissimular significa encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato.

Logo, imperioso diferenciarmos a simulação absoluta, da relativa, destacando, desde já, que o ato ou negócio jurídico que o parágrafo único do art. 116, do CTN, quer desconsiderar é o praticado com a finalidade dissimulatória, ou seja, mediante simulação relativa.

Na simulação absoluta não há negócio jurídico, logo não se oculta qualquer outro negócio jurídico. Aparenta-se celebrar um negócio jurídico, quando na realidade não se pretende realizar negócio algum.

Por outro lado, na simulação relativa (dissimulação) as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, ocultam-no com um contrato aparentemente distinto

³² FIGUEIREDO, Cândido. *Diccionario dei língua portuguesa*, 13^a. ed., Lisboa: Bertrand, 1949, v. II, p. 1.038

do primeiro pela sua natureza jurídica ou pelas suas cláusulas e condições³³. Há negócio jurídico que as partes querem ocultar.

Para Alberto Xavier, “na *simulação absoluta*, aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na *simulação relativa*, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparentemente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições . E daí que, enquanto na *simulação absoluta* existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o contrato simulado – na *simulação relativa* existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto – o negócio dissimulado, correspondente à vontade real dos seus autores.”³⁴

Com a edição do Novo Código Civil, a simulação deixou de ser causa de anulação do negócio jurídico para, seguindo o modelo alemão (BGB, §117), italiano e português, tornar-se causa de nulidade:

Art. 167- É nulo³⁵ o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

³³ Na *simulação absoluta* aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na *simulação relativa*, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparentemente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições . E daí que, enquanto na *simulação absoluta* existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o contrato simulado – na *simulação relativa* existem dois negócios jurídicos: o *negócio simulado*, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto – o negócio dissimulado, correspondente à vontade real dos seus autores. (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 53/54).

³⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 53/54

³⁵ Direito Anterior – Código Civil de 1916, arts. 147, e 102.

Art. 147. É anulável o ato jurídico: ...

II – por vício resultante de ... simulação ...

Daí porque se admite que a simulação absoluta é imprescritível e sem prazo decadencial.

C. Massimo Bianca, *in Diritto civile*, citado por Humberto Teodoro Junior, assevera que “*uma vez enquadrada a simulação entre os casos de nulidade do negócio jurídico, a ação de simulação, é imprescritível*”.³⁶

Aproveitando as disposições do Novo Código Civil, traço os seguintes exemplos de simulação relativa e absoluta:

§1º. – Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem;

Simulação relativa. Pessoa.

- Doação disfarçada de empréstimo, com concomitante renúncia do credor.

II - contiverem declaração, confissão ou cláusula não verdadeira;

Simulação absoluta/relativa

- obtenção de um empréstimo aparente para aumentar artificialmente o passivo;

³⁶ BIANCA, C. Massimo. *Diritto civile*. Ristampa, Milano: Giuffrè, 1987, v. III, n° 352, p. 671.

-
- empréstimo para ocultar a remuneração serviços;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados

Simulação relativa. Objeto.

- Para fugir do concurso de credores ou fraudar direito de terceiros

§2º. – Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado

Como o regime atual é o da nulidade (e não mais da anulabilidade) o reconhecimento da invalidade do negócio simulado independe de ação e pode se dar incidentalmente em qualquer processo, a requerimento de interessado ou, de ofício, pelo juiz (art. 168, p.u. do NCC),³⁷ sendo certo que, parafraseando Humberto Theodoro Júnior, “*os negócios simulados ajustados antes da vigência da lei nova continuarão sendo tratados como anuláveis, vez que a mácula da nulidade somente incidirá sobre os que se formarem após a entrada em vigor do Código de 2002.*”³⁸

Traçadas as premissas, registro que faço distinção entre a simulação relativa e o negócio indireto, no sentido que na segunda hipótese não haveria o intuito de enganar terceiros.

³⁷ Art. 168. Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.

³⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao Novo Código Civil*. Volume 3, t. 1: dos defeitos do negócio jurídico ao final do livro III, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 514/515.

Túllio Ascarelli entende ocorrer negócio indireto quando “*quando as partes recorrem no caso concreto a um negócio determinado para atingir através dele, consciente e consensualmente, fins diversos dos fins típicos da estrutura do negócio adotado.*”³⁹

Exemplifico, indagando, desde já, se na opinião do nobre leitor há a finalidade de enganar terceiros no negócio indireto abaixo:

- a aquisição de todas as cotas do capital de uma sociedade que tem um imóvel cuja propriedade é objetivada pelo contribuinte. Na hipótese, não haveria o imposto sobre transmissão de imóveis, que incidiria na aquisição direta do próprio imóvel, e não indiretamente, através da aquisição do controle ou das participações societárias da sociedade proprietária do mesmo bem.⁴⁰

Não estamos, *d.v.*, diante de uma operação estruturada com a finalidade de afastar o recolhimento do ITBI, mas, sim, adquirindo a propriedade de uma forma indireta.

Diferencio esta hipótese em face da que segue:

- a constituição de uma empresa cujo capital é integralizado em dinheiro e com um bem, sendo, posteriormente, restituído o capital em dinheiro para quem detinha o bem, e este destinado para quem havia subscrito o capital em dinheiro, para elidir o imposto de transmissão que não incide na conferência de bens na constituição de empresas ou na sua restituição.⁴¹

³⁹ HARTZ, Wilhelm. *Apud* Brandão Machado. *Interpretação da Lei Tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p.20.

⁴⁰ BRANDÃO MACHADO. *Apud* João Dácio Rolim. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 226.

João Dácio Rolim⁴² defende que o remédio para este abuso é legislativo.

De qualquer forma, a doutrina brasileira não tem diferenciado a simulação relativa em face do negócio indireto, conforme se observa do balizado exemplo do civilista MOREIRA ALVES ao exemplificar a prática da retrovenda, para ele considerada como negócio jurídico indireto, com a finalidade de garantir negócios usurários:

“Celebrava-se uma compra e venda com o pacto de retrovenda e acrescentava-se a esse negócio uma cláusula para que, por meio de constituto possessório, fosse possível ao vendedor, que era o proprietário que transferia a propriedade, ficar com a posse direta da coisa a título de locação. Os aluguéis representavam os juros, uma vez que o preço seria o capital mutuado e os juros seriam justamente os aluguéis que seriam pagos pelo fato do antigo proprietário continuar com o uso do imóvel que vendeu.”⁴³

Afastando-nos do NCC, pode-se constatar que a simulação absoluta esteve presente desde a edição do Código Tributário Nacional de 1966, cuja implicação, no âmbito fiscal, sempre foi a desconsideração do ato ou negócio jurídico.

Vejam-se, como exemplo, os art. 149, VII, art. 150, §4º., art. 154, art. 155, I, todos do CTN. Em todas estas hipóteses, as quais tratam de lançamento de ofício, por homologação e

⁴¹ João Dácio Rolim traz este exemplo, citando Sacha Calmon como referência. *D.v.*, parece-me equivocado, tendo em vista a intenção da realização do negócio desta forma, face aos efeitos fiscais. (ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 226).

⁴² ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*,. São Paulo: Dialética, 2001, p.226.

⁴³ MOREIRA ALVES, José Carlos *in Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, realizado pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 - Brasília: ESAF, 2002, 1v, p. 67.

moratória, havendo dolo, fraude ou simulação, pode a autoridade administrativa desconsiderar.

Inúmeros outros exemplos podem ser colhidos no direito brasileiro. Se hoje temos uma norma geral antielisiva, há muito co-existem normas específicas com a mesma finalidade⁴⁴.

6. ABUSO DE DIREITO

Objetivando dar eficácia, pelo menos no âmbito federal, à norma geral antielisiva a que alude o parágrafo único do art. 116, do CTN, foi baixada a Medida Provisória no. 66.

Nela foram tipificadas determinadas condutas que acarretavam a desconsideração, dentre as quais a falta de propósito negocial e o abuso de forma.

Como dito na introdução deste estudo, *a doutrina e as legislações alienígenas foram tipificando os limites da abusividade, merecendo destaque a proibição de abuso da forma jurídica na Alemanha, a vedação de fraude à lei na Espanha e em Portugal, a desconsideração da personalidade jurídica na Argentina, a doutrina do propósito mercantil (anti-avoidance rules) nos EUA, Inglaterra (decorrente da jurisprudência), Canadá, Austrália, Suécia (decorrente de legislação).*

Isto significa dizer que, de acordo com a parte final do dispositivo antielisivo multicitado, quaisquer uma das espécies de abuso de direito, adotada pelos demais países, poderão – *ex lege* a ser editada – servirem para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

⁴⁴ Para não nos afastarmos do objetivo da Emerj, sugiro para aqueles que tenham interesse de se aprofundar a leitura dos seguintes dispositivos legais: Lei 7.450/85, art. 51; Lei 7.713/88, art. 3o., §4o.; CF/88, art. 156, §2o., I; Lei 9.311/96, art. 2o., VI; Lei 9.430/96, art. 18; Lei Complementar 104/01 que acrescentou os §º 1o. e 2o. ao art. 43 do CTN (Imposto Renda).

Com efeito, abuso de direito é gênero que comporta diversas espécies: fraude à lei, abuso de forma, abuso de personalidade jurídica das empresas e o descompasso entre a forma jurídica e a intenção econômica. *D.v.*, não é necessário que o negócio seja ilícito à luz do direito civil.

San Tiago Dantas conceitua abuso de direito como uma atividade que, embora seja formalmente permitida ao agente, está sendo realizada com base em um fim diverso daquele que a norma jurídica tinha em vista quando a tutelou⁴⁵.

No direito tributário, diria que o contribuinte se utiliza de negócio jurídico (lícito) diverso daquele que pretendia na prática realizar, tendo em vista que o primeiro lhe acarreta uma economia ou benefício fiscal. A pedra angular, portanto, é que o negócio escolhido não é adequado à finalidade da norma que o sustenta ou à real vontade do contribuinte.

Vejamos as espécies:

Abuso de forma

O Código Tributário Alemão de 1919 autorizava a autoridade administrativa a desconsiderar o abuso no uso das formas jurídicas oriundas do direito privado. É preciso que a escolha seja abusiva: não haja motivo razoável para aquela escolha que não a economia fiscal.

Exemplo: Leasing utilizado como cobertura a uma compra e venda, dada a desproporção entre os valores do arrendamento e o residual⁴⁶.

Amílcar Falcão⁴⁷, entre outros, entende que o abuso de forma pode ser considerado uma modalidade de fraude à lei, daí porque a linha tênue entre os institutos.

⁴⁵ DANTAS, San Tiago. *Programa de Direito Civil – Teoria Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 318.

⁴⁶ Todavia, o STJ revendo sua posição permite o VRG antecipado.

No sentido contrário, Antonio Roberto Sampaio Dória sustenta que o abuso de forma deveria ser abandonado, posto que traduz uma incerteza muito grande em todo o campo tributário⁴⁸. Se o direito permite uma série de alternativas legais...

Exemplo: Ao invés de proceder a uma doação do bem imóvel e pagar o ITBI a 2%, faço uma doação em dinheiro seguido de uma compra e venda.

Fraude à lei

Basear-se em forma de direito privado objetivando ocultar para fins fiscais o verdadeiro fato ocorrido. Conseqüência: os atos executados em fraude à lei não devem impedir a devida aplicação da norma que se tentou ocultar⁴⁹.

Sobre o tema, reporto-me a um antológico julgado, multicitado nos textos de planejamento fiscal (vide ementa do julgado no item 2 (dois) do presente texto). Em 1986, ainda no Tribunal Federal de Recursos, o caso do Rio Grande do Sul, de uma grande empresa de calçados que criou oito subsidiárias para as quais ela vendia a sua produção a preço praticamente de custo, as quais geravam vendas ao mercado com lucro para fazer com que

⁴⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 73.

⁴⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 456-457.

⁴⁹ Alberto Xavier distingue a construção privatística da tributária no que concerne ao instituto da fraude à lei, asseverando que “uma diferença reside em que enquanto na primeira a qualificação de um ato em fraude à lei arrasta como conseqüência a nulidade ou ilicitude do ato, na segunda a qualificação de um ato como “elisivo” não tem qualquer reflexo na validade das relações privadas entre as partes, tendo como única conseqüência a ineficácia relativa ou inoponibilidade de tais atos em relação ao Fisco, de modo a permitir a este aplicar por analogia a um ato ou negócio extratípico norma tributária aplicável a ato ou negócio típico economicamente equivalente.” (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 99)

ela deixasse de pagar Imposto de Renda pelo lucro real e colocasse todas as suas subsidiárias numa tributação a lucro presumido, o que foi considerado uma grande fraude. Essa palavra fraude está no acórdão. Foi considerado que aquelas empresas eram meras empresas de papel. Também essa expressão está no voto do Ministro Eduardo Ribeiro⁵⁰.

Ausência de propósito negocial

É muito comum nos EUA (jurisprudência) e desenvolveu-se também no Canadá, Austrália e na Suécia (legislado).

Nessa hipótese o ato não teria sido realizado se não houvesse o benefício fiscal, até porque foge às atividades comerciais do contribuinte o negócio realizado. Ou seja, qual a finalidade do negócio jurídico realizado?

Exemplo: A Incorporação reversa para fins de compensação de prejuízo fiscal.

Requalificação subjetiva ou desconsideração da personalidade jurídica

Apesar do excesso de formalismo da doutrina brasileira, segundo a qual seria necessária a exigência de lei expressa para que se possa atingir sócios de pessoa jurídica que praticam atos abusivos, protegidos pela ficção legal da autonomia da personalidade jurídica, o CTN no art. 135 prevê esta responsabilidade para atos praticados com excesso de poder ou infração à lei.

Exemplo: Cigarros destinados à exportação, com benefício fiscal (*tax credit*), todavia vendidos no Brasil.

⁵⁰ GRECO, MARCO AURÉLIO in *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, realizado pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 - Brasília: ESAF, 2002, 1v.

Isto posto, considerando-se que a Medida Provisória no. 66, que não foi convertida em lei, é o único exemplo “legislativo” a que alude a norma geral antielisiva do parágrafo único, do art. 116, impende a sua transcrição e sintéticas anotações.

Outrossim, abram-se parenteses para registrar que a Secretaria da Receita Federal pretende encaminhar, ainda neste semestre, projeto de lei para regulamentar o multicitado art. 116.

7. MP 66 – Procedimentos Relativos à Norma Geral Antielisão

Preliminarmente, esclareça-se que os arts. 13 a 19 da MP 66, que dispunham sobre os procedimentos para a desconsideração dos atos ou negócios abusivos realizados pelo contribuinte, não foram convertidos na Lei no. 10.637/02. Cumpre ressaltar que a Mensagem nº 1.243, de 30/12/02, não contém as razões do veto dos citados dispositivos (é, simplesmente, omissa).

Vejamos:

Art. 14, §1º. – Para a desconsideração de ato⁵¹ ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras⁵², a ocorrência de:

⁵¹ Mais uma vez, por todos os críticos - Ives Gandra da Silva ao sustentar a inconstitucionalidade da norma geral antielisão, com base no disposto pela não convertida Medida Provisória no. 66/02, foi mais além, ao identificar patologicamente a ocorrência do seguinte fenômeno, *verbis*: “*Se a Receita Federal desconsiderar para efeitos de imposto sobre a renda, uma doação, estabelecendo tratar-se de uma compra e venda, como a doação não se desnatura como tal perante o direito civil, o fisco estadual poderá exigir o imposto de sua competência, por se tratar de transmissão não onerosa. Já o Fisco Municipal poderá, a exemplo do Federal, considerar o negócio jurídico como compra e venda, exigindo, simultaneamente, o imposto por transmissão onerosa. Desta forma, a doação seria e não seria doação e a compra e venda seria e não seria compra e venda. Cria-se uma espécie de negócio jurídico “gay” em que é e não é, ao mesmo tempo, instaurando-se a insegurança jurídica e submetendo-se o contribuinte à múltipla tributação sobre o mesmo objeto* (A

I – falta de propósito negocial; ou

II – abuso de forma

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

- Exemplo: Incorporação reversa: empresa de brinquedos com prejuízo fiscal acumulado incorpora gigante da siderurgia.

§3º. – Considera-se **abuso de forma** jurídica a prática de ato ou **negócio jurídico indireto** que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

- Exemplo: João quer comprar o valioso apartamento de Cláudio, todavia sem o pagamento do imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) municipal. Assim, convence Cláudio a constituir uma pessoa jurídica e integralizar o capital com o referido imóvel, aproveitando-se da não incidência constitucional (CF, art. 156, §2º., I). Ato contínuo, adquire as cotas da sociedade pertencente a Cláudio, de modo que João se torna proprietário da pessoa jurídica, cujo capital é o próprio imóvel. Daí porque, João se torna, por uma via reflexa, proprietário do imóvel, sem a incidência do ITBI.

Inconstitucionalidade da Norma Antielisão. In: *Planejamento Tributário & A Norma Geral Antielisão.* AMARAL, Gilberto Luiz do Amaral (coord), 1ª. ed., 2ª. Tiragem, Curitiba: Juruá, 2003, p. 79.)

⁵² Parece-me deveras antinômico editar-se uma norma geral antielisiva, notadamente que busca a reserva relativa de lei, com um tipo aberto e, ao final do dispositivo, restringi-lo a existência de lei que disponha sobre os procedimentos. Mas não é só, essa mesma lei fixa a falta de propósito negocial e o abuso de forma como

8. MP 66 – SANÇÕES ANTIELISIVAS

A grande controvérsia sobre as sanções antielisivas introduzidas pela MP 66 orbita em torno da imputação de multa de ofício, decorrente da desconsideração do ato dissimulado.

Teoricamente, considerando-se que a elisão fiscal não implica num ato ilícito, deveria inexistir imputação de multa por infração formal. Quando muito poderiam ser aceitos os juros e multa moratórios. Vejamos o texto legal:

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

§2º. – O sujeito passivo terá o prazo de 30 dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora

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

No direito comparado, temos as seguintes variações quanto às sanções antielisivas:

- Alemanha: requalificação não acarreta incidência de multa;
- França: aplica multa no valor de 80% do valor do tributo devido⁵³

hipóteses de desconsideração “entre outras”. Logo, indago: para que a lei deveria dispor neste sentido: é um tipo aberto ou fechado?

⁵³ França: início do século, dissimulação era forma legítima do contribuinte escapar à espoliação do Fisco. Década 90, passou a ser considerada como elisão ou fraude à lei.

- Espanha: não há penalidades na elisão abusiva

9. CONCLUSÕES

O direito tributário brasileiro, com a introdução do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional (redação dada pela Lei Complementar 104, de 10/01/2001), criou um terceiro gênero no planejamento fiscal: a elisão abusiva⁵⁴ - fruto da simulação relativa, que é sinônimo da dissimulação.

No direito atual, o bem jurídico maior que se quer tutelar é a justiça fiscal. Busca-se fazer uma ponderação entre a legalidade e a capacidade contributiva, evitando-se os planejamentos fiscais em que o único objetivo é a dissimulação da ocorrência do fato gerador.

Na simulação absoluta não há negócio jurídico, logo não se oculta qualquer outro negócio jurídico. Aparenta-se celebrar um negócio jurídico, quando na realidade não se pretende realizar negócio algum.

Já na simulação relativa (dissimulação) as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, ocultam-no com um contrato aparentemente distinto do primeiro pela sua natureza jurídica ou pelas suas cláusulas e condições⁵⁵. Há negócio jurídico que as partes querem ocultar.

⁵⁴ No Brasil foi recepcionado o modelo francês, cujo Código Geral de Impostos, no seu art. 1741, cria sanções para quem “volontairement dissimule une part des sommes sujettes à l’impôt”

⁵⁵ Na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na *simulação relativa*, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparentemente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. E daí que, enquanto na *simulação absoluta* existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o *contrato simulado* – na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o *negócio simulado*, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele

A doutrina e as legislações alienígenas foram tipificando os limites da abusividade, merecendo destaque a proibição de abuso da forma jurídica na Alemanha⁵⁶, a vedação de fraude à lei na Espanha⁵⁷ e em Portugal⁵⁸, a desconsideração da personalidade jurídica na Argentina⁵⁹, a doutrina do propósito mercantil⁶⁰ (anti-avoidance rules) nos EUA, Inglaterra (decorrente da jurisprudência), Canadá, Austrália, Suécia (decorrente de legislação).

No Brasil, foi baixada a Medida Provisória no. 66, que fixava procedimentos e sanções para o ato ou negócio dissimulado, tendo sido tipificadas determinadas condutas que acarretavam a desconsideração, dentre as quais a falta de propósito negocial e o abuso de forma.

Entertanto, a mesma não foi convertida em lei, restando sem regulamentação o novel dispositivo antielisivo.

Trata-se, portanto, de uma norma sem auto-aplicabilidade, o que é lamentável. Ademais, caberá a cada um dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União legislarem sobre as hipóteses e procedimentos para a desconsideração do ato ou negócio jurídico, o que poderá causar sobreposições de interesses arrecadatários.

oculto ou encoberto – o negócio dissimulado, correspondente à vontade real dos seus autores. (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 53/54).

⁵⁶ Desde o Código Tributário Alemão, de 1919, o abuso de forma já era vedado. No C. T. Alemão de 1977, sua vedação se encontra no art. 42.

⁵⁷ Art. 24 da Ley General Tributária com redação dada pela Ley 25/95.

⁵⁸ Lei no. 100/99 que introduziu o item 2, ao artigo 38 da Lei Geral Tributária.

⁵⁹ Art. 2o. da Lei 11.683/98.

⁶⁰ As chamadas reorganizações empresariais (fusão, incorporação etc) que provocam conseqüências vantajosas na esfera do imposto sobre a renda (aproveitamento de prejuízos, distribuição de lucros sob forma de novas ações). Tais reorganizações, para que produzam os efeitos tributários visados, devem realizar-se motivadas por alguma utilidade negocial e não puramente pelo desejo de elidir substancialmente o tributo.

Como de sabença, abuso de direito é gênero que comporta diversas espécies: fraude à lei, abuso de forma, abuso de personalidade jurídica das empresas e o descompasso entre a forma jurídica e a intenção econômica.

Aos operadores do direito, resta aguardar a regulamentação do multicitado art. 116, através de lei, malgrado a possibilidade dos demais entes políticos assim legislarem dentro de suas competências constitucionais.

10. Bibliografia

AMARAL, Gilberto Luiz do (coord.). A Inconstitucionalidade da Norma Antielisão. *In: Planejamento Tributário & A Norma Geral Antielisão*. 1^a. ed., 2^a. Tiragem. Curitiba: Juruá, 2003;

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001;

XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 99.
