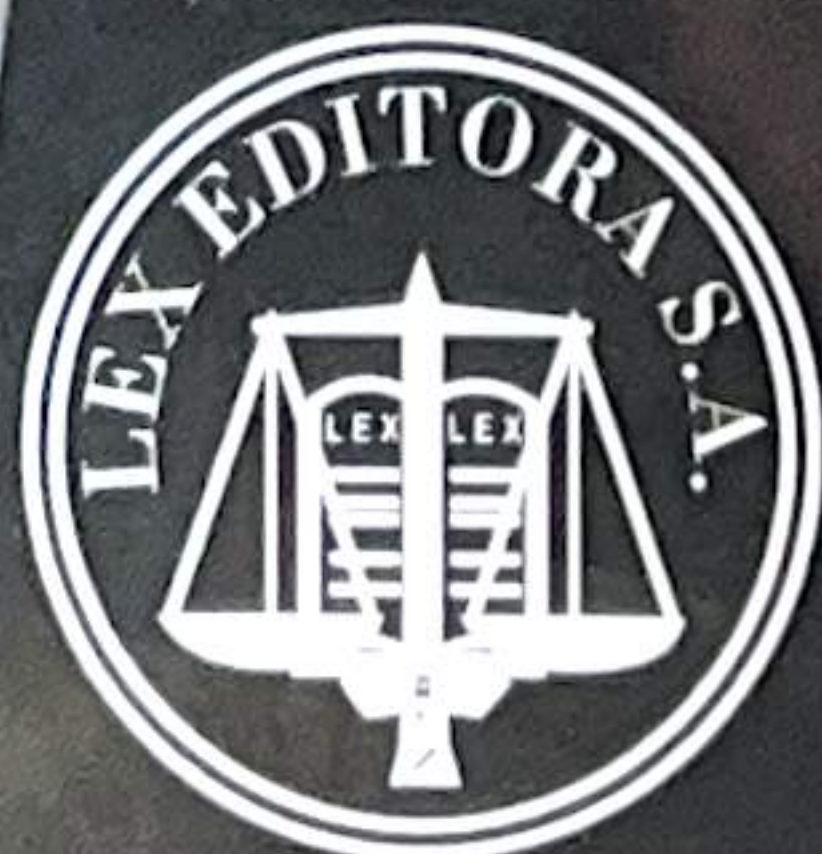


DOUGLAS YAMASHITA
(COORDENADOR)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA



Legal e Regulatória

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO

Antonio Carlos Rodrigues do Amaral 5

PREFÁCIO

Carlos Mário da Silva Velloso 9

ESCOPO DA OBRA

Douglas Yamashita 13

CO-AUTORES

Douglas Yamashita 71

Hugo de Brito Machado 103

Ives Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone 129

João Dácio Rolim 167

João Francisco Bianco 181

José Eduardo Soares de Melo 205

Marciano Seabra de Godoi 237

Misabel Abreu Machado Derzi 289

Ricardo Lobo Torres 327

Sacha Calmon Navarro Coêlho 349

UMA PROPOSTA DE COMPREENSÃO E CONTROLE DOS LIMITES DA ELISÃO FISCAL NO DIREITO BRASILEIRO

ESTUDO DE CASOS

Marciano Seabra de Godoi

Professor de Direito Tributário da PUC-MG.

Doutor em Direito Tributário pela Universidade Complutense de Madri.

Mestre em Direito Tributário pela UFMG.

Advogado em Belo Horizonte.

1. Diferenciando os conceitos de evasão, elisão e *elusão* (elisão artificiosa). O ponto de vista majoritário na doutrina brasileira atual e sua refutação: *revisitando nossos clássicos*

São muito antigas as tentativas dos estudiosos de classificar as diversas reações dos contribuintes que resistem a submeter-se ao pagamento dos tributos. Para a Ciência das Finanças, o mais importante consiste em saber se o contribuinte irá modificar ou não sua atuação econômica real para evitar o pagamento do tributo. Se o contribuinte, por exemplo, modifica seus hábitos de consumo ou substitui suas opções de poupança e investimento para impedir a incidência de um tributo mais gravoso, dá-se a *remoção* desse tributo. Ao contrário, se o contribuinte não muda seu comportamento econômico mas simplesmente oculta do Fisco determinadas operações para impedir a apuração da incidência tributária e conseqüentemente a cobrança do tributo, ocorre o fenômeno que a Ciência das Finanças reputa de *evasão tributária*.¹

¹ Cfr. EINAUDI, Luigi. *Principios de Hacienda Pública*, Cidade do México: Aguilar, 1948, p. 260-264; JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 354-355; SOUSA FRANCO, Antonio L. *Finanças Públicas e Direito Financiero*, 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997, p. 211-212.

Portanto, na perspectiva da Ciência das Finanças o decisivo é se o contribuinte que evitou o pagamento do tributo mudou ou não seu comportamento econômico. O enfoque do direito tributário é distinto. Trata-se de saber se a conduta do contribuinte que buscou evitar o pagamento do tributo é *válida/lícita* (e portanto deve ser aceita pelas autoridades administrativas e pelos tribunais) ou *inválida/ilícita* (e portanto não atingirá seu objetivo pois será frustrada pelas autoridades administrativas e pelos tribunais). Contudo, a aparente simplicidade deste critério *válido x inválido* é desmentida pela enorme quantidade de termos e idéias distintos e desencontrados que os juristas, legisladores e juízes utilizam para classificar os tipos de reações dos contribuintes que querem evitar o pagamento do tributo.

Enfrentando a questão na perspectiva do direito tributário,² começamos pelo ponto pacífico e universalmente aceito de que o contribuinte que pratica o fato gerador de um tributo e se furta ao seu pagamento comete um ato de *evasão tributária*. Tampouco há dúvida de que a evasão tributária, quando acompanhada de simulação, ocultações, falsificações e outras figuras dolosas, configura *sonnegação* e por isso é castigada pelo direito penal de diversos países.³ Na Ciência das Finanças, costuma-se usar a expressão “evasão legal”,⁴ mas no direito tributário essa expressão é contraditória e deve ser evitada.

No pólo oposto ao da *evasão* está o campo que no Brasil chamamos de *elisão tributária*. Nesse terreno estão as condutas dos contribuintes que logram evitar a incidência da norma tributária e,

² A ciência das finanças e a economia não dão tanta ênfase ao critério da elisão ser ou não *lícita*. Mesmo sendo lícita, a elisão provoca distorções nos mecanismos de concorrência e pode gerar importantes mudanças no mercado e na distribuição do ônus tributário entre os diversos agentes econômicos. Cfr. BROOKS, Michael & HEAD, John. “Tax Avoidance: in Economics, Law and Public Choice”. In: COOPER, Graeme (Dir.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdã: IBFD, 1997, p. 54-55.

³ Cfr. IFA. *Évasion Fiscale – Fraude Fiscale*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXVIIIa – premier sujet, Haia: Kluwer, 1983.

⁴ Cfr. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 163-175; DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. São Paulo: Saraiva, 1954, p. 106-113 e SAMPAIO, Egas Rosa. *Instituições de Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 199-200.

portanto, colocam-se licitamente fora do alcance da obrigação tributária. A esse fenômeno universal dá-se o nome de *economía de opción* na Espanha, de *tax planning* nos Estados Unidos, *risparmio d'imposta* na Itália e *optimisation fiscale* na França.⁵

Algumas condutas estão inegavelmente no campo da elisão tributária: o contribuinte que deixa de investir suas economias na bolsa de valores e passa a investir no mercado imobiliário para afastar a incidência de um novo imposto sobre operações financeiras; ou o contribuinte que deixa de consumir determinado produto em virtude de um aumento em sua carga tributária.⁶ Tampouco levantam dúvidas as condutas de economia tributária que os contribuintes adotam como resposta a uma indução promovida pela própria legislação tributária. Com efeito, a partir do século XX, passou a ser muito comum a utilização do tributo – muitas vezes de forma exagerada e com graves efeitos colaterais – como instrumento para implementação de variados objetivos industriais, políticos ou sociais (extrafiscalidade).

Há contudo outro tipo de conduta tomada pelos contribuintes que o direito positivo da maioria dos países considera não estar contido no campo da elisão tributária. Trata-se da conduta em que o contribuinte modifica e distorce artificialmente as formas jurídicas de sua atuação, com o objetivo de se colocar fora do alcance de uma norma tributária ou com o objetivo de se colocar dentro do alcance de um regime tributário mais benéfico criado pela legislação para atingir outras situações. Para distinguir e combater esse tipo de conduta, nos países da família romano-germânica o legislador tributário lança mão de institutos seculares como a fraude à lei (Alemanha, Holanda, Espanha) ou o abuso do direito (França). Já nos países anglo-saxões, são geralmente os tribunais que desenvol-

⁵ Cfr. DI PIETRO, Adriano (Dir.). *L'Elusione Fiscale nell'Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999.

⁶ É interessante lembrar que até o final do século XVIII, em muitas regiões da Europa, a legislação obrigava as famílias a consumir determinada quantidade de sal, e por isso um aumento nos impostos sobre esse produto não poderia ser evitado com a mudança dos hábitos de consumo dos contribuintes – cfr. EINAUDI, *op. cit.*, p. 263-264.

vem técnicas para conter aquelas práticas. Esse fenômeno, que não se confunde com a evasão, é conhecido como *tax avoidance* nos Estados Unidos e Grã-Bretanha, *elusione fiscale* na Itália, *elusión tributaria* na Espanha.⁷

É tênue e quase sempre controversa a linha que separa uma conduta de simples elisão de uma conduta de “elusão” (no sentido de elisão artificiosa). Essa zona de penumbra existe porque há dois princípios jurídicos de alta hierarquia que tendem a indicar soluções opostas para o intérprete/aplicador do direito tributário. Por um lado, há o princípio universalmente aceito nos Estados de Direito ocidentais⁸ segundo o qual os contribuintes não têm o dever de configurar seus negócios e sua vida econômica sob as formas jurídicas que provoquem maior incidência tributária. Ou seja, os agentes econômicos são livres para efetuarem o chamado *planejamento fiscal*, cujo objetivo é encontrar formas de fazer negócio que possam provocar o menor ônus tributário possível.⁹

Inclusive nos Estados Unidos, onde os tribunais interpretam e aplicam o direito tributário de uma maneira que privilegia a substância econômica dos atos dos contribuintes em detrimento da forma jurídica das operações, a Suprema Corte reconhece aos contribuintes o direito de escolher as vias menos onerosas do ponto de vista fiscal. Já em 1935, no famoso caso *Helvering v. Gregory*, a Corte afirmou

⁷ Na França este fenômeno é chamado de *évasion fiscale*. A expressão consagrada na França para se referir a fenômenos de evasão tributária é *fraude fiscale* – cfr. MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale en Droit interne français*, Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990, CHEVALIER, Jean Pierre. “L'esperienza francese”. In: DI PIETRO, *op. cit.*, p. 5-32 e GOLDSMITH, J. C. “Rapport National – France”, IFA. *Évasion Fiscale – Fraude Fiscale*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXVIIIa – premier sujet, Haia: Kluwer, 1983, p. 373-399.

⁸ Pasquale Pistone ressalta que também na Rússia e em outros países do antigo bloco soviético esse princípio começa a se afirmar na legislação e na jurisprudência – cfr. PISTONE, Pasquale. *Abuso del Diritto ed Elusione Fiscale*, Pádua: Cedam, 1995, p. 6.

⁹ Klaus Vogel cita uma série de precedentes judiciais de diversos países afirmando tal princípio – VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3. ed. Haia-Londres-Boston: Kluwer Law International, 1997, Artigo 1º, nº 77.

que “não se pode duvidar do direito do contribuinte diminuir a carga tributária que de outro modo lhe seria exigida, ou eliminá-la completamente através de meios legais”.¹⁰

Contudo, há que impor limites a esse princípio de liberdade de eleição e configuração das formas jurídicas menos onerosas do ponto de vista fiscal. Se não se impõem limites a esse princípio, a consequência é a completa frustração do princípio da igualdade entre os contribuintes que possuem a mesma capacidade contributiva. O ponderado jurista alemão Klaus Vogel afirma com total clareza que “o planejamento tributário pode alcançar um ponto acima do qual não pode ser tolerado por um sistema jurídico que pretende conformar-se a princípios de justiça”.¹¹

A maioria das legislações e dos juristas dos países ocidentais comunga dessa consciência de que, a partir de um certo ponto, o planejamento tributário ou a elisão fiscal, ainda que não configurem evasão, já não se mostram mais capazes de atingir seus objetivos. Por isso esses países dividem os comportamentos dos contribuintes que resistem aos tributos em três campos: elisão/economia de tributos (lícita, eficaz), evasão tributária (ilícita e sujeita a multas e sanções penais) e elusão tributária (ineficaz ou incapaz de atingir sua finalidade de economia fiscal).¹² As condutas consideradas elusivas são identificadas e combatidas por diversos países do mundo mediante doutrinas criadas na prática dos tribunais (nos países anglo-saxões), ou mediante a aplicação de institutos seculares do direito civil (abuso do direito, fraude à lei) que passam a ser incorporados por normais gerais antiabuso ou antielusão promulgadas pelo Poder Legislativo.

No Brasil, a maioria dos tributaristas atuais ainda se recusa a admitir a existência de um terceiro campo distinto da elisão e da evasão tributária. Por isso mesmo é que, ao contrário dos demais países, não existe um termo ou uma expressão consagrada na doutrina brasi-

¹⁰ Cfr. GUSTAFSON, Charles H. “The Politics and Practicalities of Checking Tax Avoidance in the United States”. In: COOPER, Graeme S. (Dir.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdã: IBFD, 1997, p. 349.

¹¹ VOGEL, *op. cit.*, Artigo 1º, nº 77.

¹² Vide ZIMMER, Frederik. “General Report”, IFA, *Form and Substance in Tax Law*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXXXVIIa, Haia: Kluwer, 2002, p. 21-67.

leira para designar os fenômenos que vimos chamando neste estudo de elusão tributária.¹³ Em estudo publicado em 2001, afirmamos que “talvez seja chegada a hora de passar a diferenciar elisão tributária de elusão tributária (...) um tipo de planejamento que não é nem propriamente simulado nem propriamente elisivo”.¹⁴ Heleno Tórres publicou recentemente uma obra¹⁵ que utiliza exatamente a expressão *elusão tributária* para designar o conjunto de atos que se diferenciam tanto da elisão quanto da evasão. Apesar de não concordarmos integralmente com o conceito que esse autor dá aos atos de elusão,¹⁶ consideramos correta a atitude de classificar as atuações dos contribuintes em *três* campos (e não em dois como ainda é usual na doutrina brasileira) e reservar o termo elusão para nomear o conjunto das condutas pelas quais o contribuinte procura evitar a incidência da norma tributária mediante formalizações jurídicas artificiosas e distorcidas. Afinal de contas, *elusão*, ainda que não dicionarizado, é termo que deriva do verbo *eludir*, cujo sentido é bem conhecido e se ajusta à perfeição ao comportamento que queremos estudar no presente artigo: “evitar algo de modo astucioso, com destreza ou com artifício”.¹⁷

¹³ Na tradução de um texto de um autor suíço (Raoul Lenz) sobre o controle dos limites da elisão no sistema suíço, Brandão Machado propôs a utilização no Brasil da expressão “elusão fiscal”. In: VVAA, *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 586.

¹⁴ GODOI, Marciano Seabra de. “A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 68, 2001, p. 110 (nota 23). – In: VVAA, *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 586.

¹⁵ TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

¹⁶ O conceito de elusão do autor é o seguinte: “elusão tributária consiste em [o contribuinte] usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de ‘causa’ ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica” – *op. cit.*, p. 189. Concordamos com essa definição exceto quanto à inclusão dos atos simulados no rol das condutas de elusão. Consideramos que, no direito tributário brasileiro, a simulação já tem um sentido solidificado e vinculado a atos de evasão tributária. Ao incluir na elusão os atos simulados, Heleno Tórres utiliza uma noção imprecisa de simulação, vinculada a problemas na causa do negócio jurídico. Consideramos que essa noção causalista de simulação, ainda que muito comum na Itália e na Espanha, não deve ser utilizada no Brasil. Voltaremos a esse ponto mais adiante.

¹⁷ Cfr. HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1.113. O exemplo escolhido por esse dicionário para ilustrar o uso do vocábulo foi exatamente *eludir a lei*.

A maioria dos autores brasileiros só reconhece e nomeia dois campos de atuação do contribuinte: o da elisão (lícita) e o da evasão (ilícita).¹⁸ Se o contribuinte não pratica simulação (no sentido de uma declaração de vontade total ou parcialmente falsa), falsificação documental ou outras fraudes do gênero (que caracterizam *evasão*), sua conduta é considerada inatacável, mesmo que o contribuinte tenha adotado formas jurídicas manifestamente artificiosas para atingir resultados práticos completamente distanciados daqueles para os quais as tais formas jurídicas foram criadas pelo direito positivo.

Para essa posição ainda majoritária da doutrina brasileira, os princípios da “reserva absoluta de lei em sentido formal”, “tipicidade fechada” e da proibição de tributar mediante analogia tornariam inconstitucional qualquer combate a operações de planejamento tributário mediante a aplicação de institutos como o abuso do direito ou a fraude à lei.¹⁹ Nem mesmo por força de uma emenda constitucional essa forma de combater determinados planejamentos tributários poderia ser adotada no direito brasileiro.²⁰ Ou seja, uma prática que há décadas se desenvolve na grande maioria dos países de democracia liberal-capitalista²¹ somente poderia ser introduzida no Brasil mediante uma ruptura institucional ou um golpe de Estado que instituisse uma nova ordem constitucional em substituição ao atual Estado Democrático de Direito.

De nossa parte, consideramos um formalismo exacerbado e uma visão ultraliberal essa postura que não aceita nem mesmo discutir as bases ou os termos mediante os quais figuras como a fraude à lei e o abuso do direito podem incorporar-se ao direito tributário bra-

¹⁸ Nesse sentido, BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, p. 130.

¹⁹ O autor que expõe com maior clareza e rigor técnico essa corrente doutrinária é Alberto Xavier. Vide XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

²⁰ Essa foi a conclusão da maioria dos doutrinadores que participaram de um Congresso de Direito Tributário em São Paulo no ano de 2000, cujas conclusões estão refletidas na seguinte publicação: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Dir.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária – Revista dos Tribunais, 2000.

²¹ Para comprovar isso, vide Zimmer, *op. cit.*, *passim*.

sileiro, com o objetivo de impor limites a determinadas operações de planejamento tributário. Ao longo desse artigo, ficará claro que o ataque ou a defesa de figuras como o abuso do direito e a fraude à lei tributária não são regidos por axiomas lógicos ou por dados ou evidências empiricamente irrefutáveis. Defendem-se ou atacam-se essas figuras a partir de certos valores, e nos parece que por trás dessa postura ainda majoritária estão: o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não-valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX.

É muito importante lembrar que os autores que podemos chamar *clássicos*, que iniciaram a construção científica do Direito Tributário no Brasil, encaravam com muito mais naturalidade a aplicação de técnicas como a fraude à lei tributária. E muitos desses autores defenderam especificamente a contenção da elusão tributária mediante a técnica da fraude à lei tributária ou do abuso de formas. Autores como Rubens Gomes de Sousa,²² Amílcar de Araújo Falcão,²³ Ruy Barbosa Nogueira²⁴ e Geraldo Ataliba²⁵ sustentaram pontos de vista muito mais equilibrados sobre os limites do planejamento tributário.

Ademais, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal dos anos 50 e 60, diversos ministros reconhecidamente de sólida formação acadêmica se manifestaram expressamente a favor da aplicação do secular instituto da fraude à lei no Direito Tributário brasileiro.

²² SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 5. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 75-82.

²³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993 (1. ed. de 1959), p. 61 e ss. *Idem*. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995 (1. ed. de 1964), p. 32 e ss.

²⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, p. 65-66. *Idem*. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. 1994, p. 93.

²⁵ ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 295. *Idem* (Dir.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva - EDUC, 1975, p. 193.

Na última seção deste artigo, veremos que Luiz Gallotti, Orosimbo Nonato e Nelson Hungria, dentre outros, analisaram um planejamento tributário difundido no Brasil no final da década de 40 envolvendo seguros de vida e chegaram à conclusão (contestada por outros ministros) de que a operação praticada constituía uma fraude à lei tributária e deveria ser frustrada pelo Poder Judiciário.

Amílcar de Araújo Falcão demonstrava total conhecimento da doutrina tributária alemã do "abuso das possibilidades de configuração oferecidas pelo direito", que corresponde exatamente à utilização da noção de fraude à lei para disciplinar os casos de elusão. Falcão anotou que o fenômeno "não passa de um caso particular de *fraus legis*, a que a praxis deu uma importância especial",²⁶ e propôs que a conduta fosse frustrada quando o contribuinte promovesse uma grave "distorção da forma jurídica" para dar um "rodeio" na norma tributária desvantajosa. Sem negar o direito de o contribuinte "dispor de seus negócios, de modo a pagar menos tributos", o autor ressalta que não se pode admitir uma grosseira "manipulação" do "revestimento jurídico" do fato gerador.

A conclusão a que queremos chegar no término dessa seção é bem simples: o direito comparado e a doutrina clássica do direito tributário brasileiro demonstram claramente como são exageradas as críticas e prevenções (que às vezes raíam a *satanização*²⁷) lançadas por alguns autores contra a utilização da figura da fraude à lei ou do abuso do direito como ferramentas de contenção de determinadas operações de planejamento tributário.

²⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 34 e ss.

²⁷ Alguns autores brasileiros chegaram a sustentar que a aplicação dessas figuras no campo do Direito Tributário teve motivação ou influência nazista (cfr. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Lejus, 1999, p. 131 e ss.). Ora, o Código Tributário Alemão de 1919 (que nada tem de autoritário) já continha a norma que combatia determinadas operações mediante o conceito de "abuso das possibilidades de configuração jurídica que oferece o direito". Muito depois de terminado o regime nazista, o Código Tributário Alemão de 1977 continuou a prever a regra (vigente) contra a fraude à lei tributária em seu artigo 42. Não é correto citar a redação dada pelo governo nazista ao texto dessa norma em 1934 como uma prova ou um indício da inspiração autoritária da norma - cfr. GODOI, Marciano. *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, p. 136-144.

2. Combatendo a elusão: os instrumentos de que os direitos positivos lançam mão, há décadas, conforme a tradição jurídica de cada país

Se se aceita aquela ponderação de Klaus Vogel no sentido de que ao planejamento tributário devemos impor certos limites se pretendemos que nosso sistema jurídico seja informado por princípios de justiça, então o próximo passo será definir parâmetros ou critérios para distinguir um ato de simples elisão de um ato de elusão.

Obviamente não há uma solução que se possa dizer “a única correta” ou mesmo “a mais correta”. As tradições jurídicas de cada país, o momento histórico e os valores e a ideologia nele preponderantes, inclusive a forma de se entender a natureza da atividade jurisdicional, tudo isso influi na conformação de peculiares sistemas de combate à elusão.

Nos países com a tradição do *civil law*, cujo direito privado conhece há séculos figuras como o abuso do direito ou a fraude à lei, essas figuras foram aplicadas – com matizes próprios – ao terreno da elusão fiscal, seja mediante normas oriundas do Legislativo (Alemanha, Espanha), seja mediante iniciativas do Judiciário (Suíça²⁸), seja por um processo que partiu do Judiciário e depois foi disciplinado em lei (França).

Ainda que existam especificidades técnicas no sistema de cada país, há três parâmetros muito recorrentes para diferenciar a elisão da elusão:²⁹

²⁸ Vide WARD, David A. *et al.* “The business purpose test and abuse of rights”, *British Tax Review*, nº 2, 1985, p. 72-73 e HÖHN, Ernst. “Evasão do Imposto e Tributação Segundo os Princípios do Estado de Direito”. In: MACHADO, Brandão (Dir.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 285-286.

²⁹ Cfr. CYRILLE, David. “L’abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (essai de comparaison fiscale)”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LII, 2, I, 1993, p. 220-256, COOPER, Graeme S. “Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules”. In: COOPER, Graeme S. (Ed.), *Tax Avoidance and The Rule of Law*. Amsterdã: IBFD, 1997, p. 26-32.

1. o manifesto artificialismo das configurações ou formalizações jurídicas adotadas pelo contribuinte (abuso de forma, abuso das possibilidades de configuração que o direito positivo oferece, fraude à lei);
2. a completa inexistência de um motivo não-tributário que possa explicar ou justificar a escolha do contribuinte por aquelas formas jurídicas artificiosas; e
3. a vulneração que seria promovida nos propósitos da lei e do sistema tributário, caso pudesse prevalecer o esquema montado pelo contribuinte.

Há ordenamentos nacionais que privilegiam o primeiro critério mencionado, como é o caso alemão.³⁰ A elusão se identifica basicamente pela forma distorcida da transação ou da cadeia de transações, pela completa ausência de coerência entre o objetivo prático a ser alcançado pelo contribuinte e os meios e formalizações por ele escolhidos. É o caso de um contribuinte que, para vender certa participação acionária a um terceiro, constrói e desfaz uma ou mais sociedades num curto intervalo de tempo como meio de *driblar* a norma de incidência do imposto de renda sobre ganhos de capital. O sistema alemão adota uma visão objetiva do fenômeno, baseada nas características externas da transação, sem cogitar dos motivos subjetivos dos contribuintes.

Por outro lado, há ordenamentos nacionais que privilegiam o segundo critério mencionado, como ocorre na França relativamente à técnica de correção da chamada *simulation – fraude d'intention*.³¹

³⁰ Cfr. KRUSE, Heinrich Wilhelm. “Il Risparmio d’Imposta, l’Elusione Fiscale e l’Evasione”, AMATTUCCI, Andrea (Dir.). *Trattato di Diritto Tributario*. Vol. III, Pádua: Cedam, 1994, p. 207-223, FISCHER, Peter. “L’Esperienza Tedesca”. In: DI PIETRO, *op. cit.*, p. 203-249 e KRAMER, Jörg-Dietrich. “Abuse of Law by Tax Saving Devices”, *Intertax*, nº 2, 1991, p. 96-102.

³¹ Cfr. CYRILLE, David. *op. cit.*, p. 229 y ss., LEHÉRISSEL, Hervé. “Rapport de Groupement – France”, IFA, *Form and Substance in Tax Law*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXXXVIIa, Haia: Kluwer, 2002, p. 263-286, CHEVALIER, Jean Pierre. “L’Esperienza Francese”, DI PIETRO, *op. cit.*, p. 5-32, GEST, Guy. “General Description: France – Anti-avoidance doctrines and rules”. In: AULT, Hugh (Dir.). *Comparative Income Taxation*, Haia/Londres/Boston: Kluwer Law International, 1997, p. 47-48,

Nesse caso, a elusão é identificada por um específico estado de espírito do contribuinte, um particular propósito de buscar abusivamente a economia tributária, sem que a opção por determinada formalização jurídica possa ser explicada por razões não-tributárias. Contudo, o estado de espírito do contribuinte é em geral avaliado por meio de indícios objetivos, e portanto a diferença entre os dois critérios mencionados não é tão acentuada, o mesmo podendo ser dito quanto a seus resultados práticos.³²

Por fim, o terceiro critério mencionado está presente, ainda que implicitamente, em todos os sistemas de correção da elusão, pois o que esses sistemas buscam acima de tudo é não permitir que a elusão se degenere num estado de coisas em que os contribuintes com mais recursos financeiros e intelectuais manipulem a lei e o sistema tributário como se se tratasse de um brinquedo, um jogo em que o mais habilidoso transfere para o menos habilidoso o ônus e o peso de custear os gastos públicos.

No Canadá e na Holanda, este terceiro critério tem um papel mais explícito e mais específico. O Departamento de Finanças do governo canadense entende que a norma geral antielusão não pode ser aplicada se o contribuinte demonstrar que as transações que levou a cabo não se desviam do objeto e do propósito da legislação do imposto sobre a renda considerada em seu conjunto.³³ Na Holanda, a Corte Suprema reconheceu em diversos precedentes que as manobras dos contribuintes realmente tinham a intenção exclusiva de economizar impostos, mas não considerou que havia elusão (que na Holanda

GEST, Guy y TIXIER, Gilbert. *Droit fiscal international*. 2. ed. Paris: Presses Universitaires de France, Paris, p. 523-525, COZIAN, Maurice. "What is abuse of law", *Intertax*, nº 2, 1991, p. 103-107, MASSON, Charles Robbez. *La Notion d'Évasion Fiscale en Droit Interne Français*, Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990, p. 242 y ss., GOLDSMITH, J.-C. "Rapport National - France", IFA. *Évasion Fiscale - Fraude Fiscale*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXVIIIa - premier sujet, Haia: Kluwer, 1983, p. 377-379.

³² Destacando essas semelhanças de enfoque e de resultado, vide ZIMMER, *op. cit.*, p. 62, PALAO TABOADA, Carlos. "Algunos Problemas que Plantea la Aplicación de la Norma Española sobre el Fraude a la Ley Tributaria", *Crónica Tributaria*, nº 98, 2001, p. 127 y ss., VOGEL, Klaus. *op. cit.*, Artigo 1, nº 82, WARD, David A. *et al.*, *op. cit.*, p. 69.

³³ Vide ARNOLD, Brian. "The Canadian General Anti-Avoidance Rule", COOPER, Graeme (Dir.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdã: IBFD, 1997, p. 233.

é considerada um ato de fraude à lei) porque a análise do sistema legislativo e de seus precedentes históricos não demonstrava de forma inequívoca que os atos dos contribuintes violavam o espírito da lei.³⁴

Os três critérios expostos se comunicam e interagem: se se aplica o critério do abuso de formas, estará aberta para o contribuinte a possibilidade de demonstrar ao Fisco ou aos tribunais que sua atuação também respondeu a um plausível propósito não-tributário ou que sua conduta não violou a teleologia da legislação – legislação que pode haver aceitado ou inclusive incentivado de uma forma ou de outra as operações praticadas pelo contribuinte.

3. Por que considerar a elusão tributária um ato em fraude à lei? A noção e aplicação dessa figura na doutrina e na jurisprudência brasileiras

Só um conceitualismo tão ingênuo quanto equivocado poderia acreditar numa única forma "canônica" ou "correta" para se enquadrar "técnica ou cientificamente" o fenômeno complexo da elusão tributária. O que há no tronco romano-germânico do direito ocidental são institutos jurídicos bastante conhecidos – e bastante antigos pois de certa maneira vinculados à própria natureza humana – que tem fornecido, sob determinadas coordenadas de tempo e espaço, um equilibrado modelo de controle dos atos de elusão fiscal. Na França, já por volta de 1920 a 1930, o Conselho de Estado passou a aplicar no campo tributário a clássica doutrina do abuso do direito, tomando decisões que reconheciam a faculdade de a administração tributária desconsiderar aqueles atos cuja formalização jurídica não correspondia às finalidades práticas buscadas pelas partes, até que em 1941 o legislador introduziu no Código Tributário uma norma legislativa sistematizando a jurisprudência já consolidada.³⁵ Na Suí-

³⁴ Vide. IJZERMAN, Robert L. H. "Branch Report - Netherlands", IFA, *Form and Substance in Tax Law*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXXXVIIa, Haia: Kluwer, 2002, p. 461-465.

³⁵ Essa regra estabelecia que "toda operação concluída sob a forma de um contrato ou de um ato jurídico qualquer que dissimule a realização ou a transferência de lucros ou rendimentos de maneira direta ou por interposta pessoa não poderão ser oponíveis contra a administração tributária".

ça, o conceito de "abuso do direito", originalmente surgido no direito civil, foi posteriormente apropriado pela jurisprudência tributária para demarcar os limites da liberdade do contribuinte para escolher as vias de menor pressão tributária.³⁶

Já na Alemanha,³⁷ na Holanda,³⁸ na Espanha³⁹ – e em certa medida na Itália,⁴⁰ o instituto civilista que a legislação, os tribunais

³⁶ Cfr. LENZ, Raoul. "Elusão Fiscal e Apreciação Econômica dos Fatos". In: VVAA, *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 589-600.

³⁷ Vide SCHIESSL, Martin. "Branch Report – Germany – Summary", IFA, *Form and Substance in Tax Law*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXXXVII, Haia: Kluwer, 2002, p. 311-312, PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria", *Crónica Tributaria*, nº 98, 2001, p. 127, FISCHER, Peter. "L'Esperienza Tedesca", DI PIETRO, op. cit., p. 203-249, RÄDLER, Albert. "General Description: Germany (Statutory Interpretation – Substance over form)", AULT, Hugh (Dir.). op. cit., p. 62-70, KRAMER, Jörg-Dietrich. "Abuse of Law by Tax Saving Devices", *Intertax*, nº 2, 1991, p. 96-102, ROTHMANN, Gerd Willi & PACIELLO, Gaetano. "Elisão e Evasão Fiscal". In: *Elisão e Evasão Fiscal*, Caderno de Pesquisas Tributárias – Vol. 13. São Paulo: Resenha Tributária – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988, p. 398-414, BEISSE, Heinrich. "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã". In: MACHADO, Brandão (Dir.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 5-39, PAULICK, Heinz. *Estudio Preliminar a la Ordenanza Tributaria Alemana*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 47 ss.

³⁸ ESSERS, Peter y KEMMEREN, Erik. "L'Esperienza Olandese", DI PIETRO, op. cit., p. 77-105, WEEGHEL, Stef van. *The Improper Use of Tax Treaties – With Particular Reference to the Netherlands and the United States*, Londres/Haia/Boston: Kluwer Law International, 1998, p. 98-103 y 165-ss., RAAD, Kees van. "General Description: The Netherlands", AULT, Hugh (Dir.). *Comparative Income Taxation*, Haia/Londres/Boston: Kluwer Law International, 1997, p. 88-91, NOOTEBOOM, A. "Branch Report – Netherlands", IFA. *Évasion Fiscale – Fraude Fiscale*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXVIII – premier sujet, Haia: Kluwer, 1983, p. 545-563.

³⁹ LARRAZ, José. *Metodología Aplicativa del Derecho Tributario*. Madri: Revista de Derecho Privado, 1952, RODRÍGUEZ ADRADOS, Antonio. "La Influencia de la Ley Fiscal sobre los Contratos". *Revista de Derecho Notarial*, núm. 71, 1971, p. 333 e ss., PALAO TABOADA, Carlos. "El Fraude a la Ley en Derecho Tributario". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 63, 1966, p. 677-695, PÉREZ DE AYALA, José Luis. "La Naturaleza de las Leyes Fiscales y el Problema del Fraude a la Ley Tributaria", *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero – 1966*. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 545-570, HERRERO MADARIAGA, Juan. "El Fraude de Ley tributaria: Comentario al Real Decreto nº 1.919/1979, de 29 de junio", *Crónica Tributaria*, nº 34, 1980, p. 145-152.

⁴⁰ Uma corrente de autores italianos relaciona de perto os fenômenos da elusão e da fraude à lei. Vide MORELLO, Umberto. "Il problema della frode alla legge nel Diritto

ou a doutrina vincularam mais de perto ao fenômeno da elusão tributária foi a fraude à lei. Essa vinculação é compreensível. Vejamos o conceito de fraude à lei com base na própria doutrina brasileira⁴¹ e reparemos como o agir "em fraude à lei" se ajusta notavelmente à noção de elusão tributária.

Tem razão Pontes de Miranda ao afirmar que o momento crítico para a identificação e a sanção da fraude à lei é o da *aplicação* do direito, pois o agente da fraude à lei constrói e ordena meticulosa-mente seus atos (no tempo e no espaço) esperando que aos mesmos o juiz não aplique a norma defraudada.⁴² Mas como o momento lógico da *qualificação dos atos e fatos* e o momento lógico da *interpretação das normas* são dialeticamente dependentes entre si, o problema da fraude à lei é tanto interpretativo quanto aplicativo: o agente da fraude faz rodeios e toma atalhos, contando com a rigidez e com o formalismo do intérprete/aplicador. Diante desse quadro, a sanção da fraude à lei somente se viabiliza se o intérprete/aplicador privilegia o aspecto teleológico das leis (momento interpretativo) e se se permite uma qualificação global, unitária e substancial da sequência de atos e negócios praticados pelo agente (momento aplicativo). Como afirma Silvio Rodrigues, o agente da fraude à lei "altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma".⁴³

tributário", *Diritto e Pratica Tributaria*, nº 1, 1991, p. 8-41, CIPOLLINA, Silvia. *La legge civile e la legge fiscale – Il problema dell'elusione fiscale*, Pádua: Cedam, 1992, TESAURO, Francesco. *Instituzioni di Diritto Tributario – Vol. 1 Parte generale*, 7. ed. Turim: UTET, 2000, p. 218-234, LUPI, Raffaello. *Diritto Tributario – Parte Generale*, 7. ed. Milão: Giuffrè, 2000, p. 123-130.

⁴¹ Vide PONTES DE MIRANDA, *Tratado de Direito Privado – Parte Geral*, Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 41-55. Vide também PEREIRA, Régis Velasco Fichtner. *A Fraude à Lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, MOREIRA ALVES, José Carlos. "Abuso de formas, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação". In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, Brasília: ESAF, 2001, p. 62-77, MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico – Plano da Validade*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 91-106 e TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 338-354.

⁴² PONTES DE MIRANDA, op. cit., p. 52.

⁴³ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil – Parte Geral*, 32. ed. São Paulo: Saraiva, p. 300.

O direito é quase sempre muito mais amplo do que o conjunto das regras contidas nas leis em sentido formal. No caso da figura da fraude à lei, essa assertiva é fartamente corroborada pela práxis jurídica brasileira. De fato, o Código Civil de 1916 não regulamentou ou mesmo mencionou a existência da fraude à lei, mas a jurisprudência corrigiu por diversas vezes os comportamentos deste tipo, em variados ramos do direito, sempre que se defrontou com algum caso em que os indivíduos contornavam astuciosamente uma norma incômoda, ou acessavam por um ardiloso atalho uma norma mais benéfica. A doutrina, se apercebendo do fato, não vacilou em afirmar a desnecessidade de uma norma escrita definindo e sancionando expressamente a fraude à lei. Pontes de Miranda considerava que a condenação da fraude à lei decorre logicamente do conceito de lei cogente, e afirmava: “o legislador nada tem de editar sobre isso”.⁴⁴ Ferrara também considerava que incidem em equívoco os autores que somente admitem corrigir a fraude à lei se houver norma específica autorizando tal proceder.⁴⁵

Codificar a sanção da fraude à lei ou incluí-la num dispositivo legal expresso não é portanto *necessário* para combater as fraudes, como demonstra a jurisprudência brasileira. É contudo *conveniente* positivar a figura, já que com isso pode-se desenhar de forma mais nítida os contornos do instituto, seus requisitos e suas consequências, arrojando mais segurança jurídica e previsibilidade ao ordenamento. Mas ainda que o instituto esteja previsto num artigo de lei (como ocorre agora com o artigo 166, VI do Código Civil de 2002), o protagonismo continuará sendo da jurisprudência, pois a fraude à lei, como o abuso do direito e a boa-fé, é um *conceito jurídico indeterminado*, uma cláusula geral que somente vai se cristalizando com sucessivas aplicações jurisprudenciais.

A legislação tributária brasileira é repleta de textos que primam pela prolixidade, pela complexidade e pela fugacidade. Por isso e por um apego excessivo – e ingênuo – à idéia de segurança jurídica,

⁴⁴ PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, p. 51.

⁴⁵ FERRARA, Francesco. *A Simulação dos Negócios Jurídicos* (tradução brasileira da obra originalmente publicada na Itália em 1937). Campinas: Red Livros, 1999, p. 96-97.

existe a tentação de banir do ordenamento os “conceitos indeterminados” e inflar esse ordenamento com incontáveis previsões e sanções específicas contra a fraude à lei. Pontes de Miranda se refere a essa tentação como uma “cata inútil e interminável” às espécies de atuação em fraude à lei.⁴⁶ Pensamos que não cabe ao legislador inflar e complicar constantemente a legislação descrevendo em detalhes o figurino da “última moda” da fraude à lei. O jurista deve estudar com profundidade a estrutura de cada um dos conceitos indeterminados, e exigir da jurisprudência (inelutável protagonista nessa história) que os aplique com critério e transparência metodológica à medida em que os casos concretos são levados a seu conhecimento.

Examinando exemplos de recente aplicação jurisprudencial da noção de fraude à lei pelos tribunais brasileiros (no campo do direito privado e do direito público), as conexões dessa figura com o que se passa nos casos de elusão tributária ficarão óbvias.

Num recente julgamento (REsp nº 200.827, Relator o Ministro Menezes Direito, DJ 09/12/2002), o STJ confirmou entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo no sentido de que determinadas sociedades de administração de imóveis promoviam fraude à lei ao cobrar taxas de administração dos locatários, as quais devem ser pagas pelo locador de acordo com a Lei nº 8.245/91 (artigo 22, VII). O *modus operandi* da fraude à lei perpetrada pelas imobiliárias era a utilização de nomes outros para as referidas taxas de administração, chamando-as por exemplo de “despesas de contrato, taxa contratual”, etc. O que fez o Tribunal de Justiça de São Paulo foi “interpretar” de forma teleológica o artigo 22, VII da Lei de Locações, e “qualificar” de modo antiformalista os pagamentos exigidos pelas imobiliárias. Note-se que a “qualificação” dos fatos, atos e negócios à luz do direito aplicável (momento crítico do instituto da fraude à lei) é tarefa que compete preferencialmente às primeiras duas instâncias, por isso mesmo que, no caso em comento, o STJ manteve o Acórdão do Tribunal de São Paulo e não voltou a examinar a “natureza” dos pagamentos.

⁴⁶ PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, p. 47.

A qualificação dos fatos, atos e negócios jurídicos é sempre mais desenvolta quando se trata de coibir as fraudes à lei. No REsp nº 207.484 (Relator o Ministro Gomes de Barros, DJ 10/04/2000), definiu-se a fraude à lei como "uma seqüência de atos lícitos que obtém resultado contrário ao preceito jurídico". Vale dizer, exige-se do julgador/aplicador que sobreleve a superfície de cada um dos atos praticados e, mirando-os em conjunto e num *todo de sentido*, verifique se o seu resultado prático é a frustração de determinado preceito imperativo do ordenamento.

Há um Acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, comentado por Regis Pereira em sua obra sobre a fraude à lei,⁴⁷ que demonstra claramente dois aspectos do problema da violação indireta do direito: em primeiro lugar, as formas de implementar a fraude à lei são múltiplas e não podem ser definidas mediante remissão a conceitos fechados ou a estruturas rígidas; em segundo lugar, e como consequência do afirmado anteriormente, a sanção da fraude à lei não pode em absoluto ser identificada com a pura e simples nulidade, como fez de maneira açodada o artigo 166, VI do novo Código Civil.

O Tribunal de Justiça fluminense (Apelação Cível nº 1.908, Acórdão de 1996) apurou que um fabricante de automóveis diminuíra consideravelmente o fluxo de automóveis remetidos a sua concessionária durante dois anos. Exatamente ao cabo desses dois anos, o fabricante-concedente rescindiu o contrato de concessão, e a indenização a ser paga ao concessionário foi calculada nos termos do artigo 24, III da Lei nº 6.729/79. Segundo tal dispositivo, a indenização deve ser paga tomando como base "o valor corrigido monetariamente do faturamento de bens e serviços concernentes à concessão, que o concessionário tiver realizado nos dois anos anteriores à rescisão".

Vale dizer: nesse caso, a fraude à lei consistiu em criar uma situação de fato que esvaziasse a eficácia e desprezasse o sentido teleológico o comando de um dispositivo legal. Como afirma Silvio

⁴⁷ Vide PEREIRA, *op. cit.*, p. 130-132.

Rodrigues, o agente da fraude à lei "altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma".⁴⁸ No caso concreto, não houve propriamente o contorno da norma, e sim seu esvaziamento, a frustração de seu propósito prático.

Diante de tão particular forma de fraude à lei, a reação do ordenamento não poderia naturalmente ser a de decretar a nulidade de coisa alguma: por isso o Tribunal tão-somente determinou que a base de cálculo para a indenização fosse relativa aos dois anos anteriores à data em que a concedente começara a efetuar a fraude à lei. Veja-se o consistente raciocínio do Acórdão: "se a ré contribui para a ineficácia parcial da norma jurídica, para que se mantenha o escopo desta, necessário se torna que se faça retroagir à data do momento do início da ineficácia, para lá se fazer incidir a sanção legal".

Até agora analisamos precedentes de fraude à lei no âmbito do direito privado. Contudo, a aplicação do instituto também ocorre quanto ao direito público, conforme amplo acordo da doutrina. Aliás, Pontes de Miranda afirmava categoricamente que "cabe à teoria da fraude à lei desempenhar um dos mais relevantes papéis na Parte Geral do Direito, assim público como privado".⁴⁹ Pontes de Miranda é categórico ao afirmar que "as leis de tributação são freqüentemente expostas à fraude".⁵⁰ Haroldo Valladão também cita as leis tributárias como especialmente passíveis de serem fraudadas.⁵¹ A própria jurisprudência do STF já aplicou em diversos acórdãos da década de 50 a técnica da correção da fraude à lei tributária, muito embora o tenha feito num clima de cerrada polêmica.⁵²

Vejamos um recente Acórdão do STJ relativo a uma fraude à lei cometida no âmbito do direito das licitações públicas (Recurso

⁴⁸ RODRIGUES, Silvio, *op. cit.*, p. 300.

⁴⁹ PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, p. 48.

⁵⁰ *Idem*, p. 46.

⁵¹ VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1978, p. 509.

⁵² Vide GODOI, Marciano Seabra de. "A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 79, p. 75-85 e, defendendo posição contrária, TROIANELLI, Gabriel Lacerda. "A Fraude à Lei Tributária". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 84, p. 68-74.

Ordinário em Mandado de Segurança nº 15.166, Relator o Ministro Castro Meira, DJ 08/09/2003). Os fatos são os seguintes: uma sociedade foi declarada inidônea para licitar, em virtude de apresentação de documentação falsa; os sócios dessa sociedade constituíram então uma outra sociedade (mesmo objeto social e endereço da anterior) e buscaram participar da mesma licitação. A nova sociedade foi impedida de licitar, o que motivou o mandado de segurança em que se arguiu violação ao princípio da legalidade, “vez que a lei não faculta à Administração Pública a possibilidade de desconsiderar a personalidade jurídica para estender sanções administrativas a outra sociedade empresária com idêntico quadro societário, faculdade somente conferida às autoridades judiciárias no que tange às relações de consumo, a teor do disposto no artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor” (relatório do Acórdão).

O Ministro Relator, acompanhado à unanimidade pelos demais membros da 2ª Turma do STJ, afirmou que o processo de constituição da sociedade, nas circunstâncias do caso, constituiu uma fraude à lei, uma manobra para frustrar a lei de licitações: “a recorrente valeu-se do ‘véu da pessoa jurídica’ (...) com o evidente intuito de fraudar a lei e descumprir uma punição administrativa que lhe havia sido imposta”.

Concordamos inteiramente com os Ministros do STJ, e fazemos as seguintes observações sobre o caso, que oferece várias lições. Em primeiro lugar, percebe-se que a manipulação da personalidade jurídica é um grande filão para fraudar a lei, principalmente no direito público (administrativo ou tributário); em segundo lugar, o princípio da legalidade, numa versão ultraformalista, é o principal argumento contra a aplicação da fraude à lei. Com efeito, a legalidade levada ao paroxismo da “tipicidade fechada” é o argumento central daqueles que rechaçam a aplicação da fraude à lei no direito tributário.⁵³

Confirmando nossa tese de que o problema da fraude à lei é ao mesmo tempo “aplicativo” e “interpretativo”, veja-se o afirmado

⁵³ Vide XAVIER, Alberto. *Tipicidade* ... São Paulo: Dialética, 2001.

pelo Acórdão do STJ ora comentado: “a concepção moderna do princípio de legalidade não está a exigir, tão-somente, a literalidade formal, mas a inteligência do ordenamento jurídico enquanto sistema. Assim, como forma de conciliar o aparente conflito entre o dogma da legalidade e o Princípio da Moralidade Administrativa é de se conferir uma maior flexibilidade à teoria da desconsideração da personalidade jurídica, de modo a permitir o seu manejo pela Administração Pública, mesmo à margem de previsão normativa específica”.

Vários institutos jurídicos (fraude à lei, abuso do direito, doutrinas judiciais como a da “substância sobre a forma” oriundas dos Estados Unidos) podem ser utilizados para regulamentar e limitar a elisão fiscal. A fraude à lei é somente uma dessas possíveis figuras, cuja utilização concreta depende das tradições jurídicas específicas de cada país. No caso brasileiro, parece-nos que a doutrina e a jurisprudência indicam que a fraude à lei é uma figura que pode perfeitamente servir de técnica para a imposição de limites ao planejamento tributário. Contudo, conforme se verá nas últimas seções deste estudo, as peculiaridades do direito tributário (maiores exigências de precisão conceitual, segurança e certeza jurídicas) recomendam que o legislador defina um método próprio para se corrigirem as fraudes à lei tributária, método que se sobrepõe às disposições gerais do Código Civil. Aliás, a maioria dos países de tradição romano-germânica aplica a técnica da fraude à lei de forma genérica a todo o orbe jurídico não-penal, reservando um dispositivo de seu Código Tributário para combater a fraude à lei fiscal.

4. Desmistificando a tão temida “interpretação econômica do direito tributário”. Sua origem, seu significado atual e sua relação com o combate à elusão

A doutrina tributária que prevaleceu no Brasil nas últimas duas décadas filiou-se a um exacerbado formalismo jurídico e cultivou uma atitude avessa ao contato com experiências do direito comparado. Esses dois fatores provocaram que o tema clássico da “interpretação econômica do direito tributário” fosse lamentavelmente transformado num tabu. A maioria dos autores aprendeu a aplaudir e a apoiar sem qualquer espírito crítico a infundada vinculação que

Alfredo Augusto Becker promoveu (sem um mínimo de método ou rigor científico) entre a interpretação econômica do direito tributário e as idéias nazistas.⁵⁴

Com um mínimo de rigor, imparcialidade e disposição para a pesquisa bibliográfica, chega-se a duas conclusões:⁵⁵ é grosseiramente falsa a vinculação entre o surgimento da teoria da interpretação funcional do direito tributário e as idéias de matiz autoritário como o nazismo ou o fascismo; após a etapa inicial da "interpretação funcional" (Becker, Jarach), a teoria evoluiu para posições bem mais equilibradas (Blumenstein, Hensel), que atingiram um grau muito maior de segurança jurídica. Vejamos a fundamentação dessas duas conclusões.

A proposta inicial da chamada "escola da interpretação funcional" tinha a seguinte formulação: considerando que o direito tributário tem finalidades próprias e atende a interesses distintos daqueles protegidos pelo direito privado,⁵⁶ e considerando ainda que o direito tributário se explica e se justifica como atividade normativa dirigida a fazer cumprir o dever geral de contribuir para o financia-

⁵⁴ Cfr. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 103-122. Alberto Xavier também promoveu uma equivocada identificação (de resto sem quaisquer evidências ou mesmo indícios concretos) entre a interpretação econômica do Direito Tributário e diversos regimes políticos autoritários instalados na Europa no século XX (*Tipicidade* ..., p. 45-49).

⁵⁵ Vide os estudos ponderados e bem documentados de ANDRADE, José Maria Arruda. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 267-276; NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982; COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. "La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de 'propiedad económica' en el Inquesto sobre el Patrimonio)". *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 44, 1984, p. 483-533 e HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária - Conteúdo e Limites do Critério Econômico*, tradução, notas e prefácio de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

⁵⁶ Aqui transparece claramente a influência, principalmente no contexto alemão, da então progressista *Jurisprudência dos Interesses* que surgiu como reação à *Jurisprudência dos Conceitos*. Nos comentários de Enno Becker ao Código Tributário Alemão de 1919, o autor afirma que a interpretação econômica representava uma vitória de Ihering sobre seus opositores científicos - cfr. MACHADO, Brandão. Prefácio à obra *Interpretação da Lei Tributária*, de Wilhelm Hartz. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 9.

mento dos gastos públicos com base na capacidade econômica⁵⁷ dos indivíduos e das empresas, conclui-se que se deve interpretar e aplicar a hipótese de incidência tributária com os olhos postos nas relações econômicas privadas subjacentes aos atos e negócios jurídicos, privilegiando os propósitos empíricos das partes (*intentio facti*) e não as formas jurídicas adotadas.

Antes de criticar essas idéias - as quais certamente hoje nos soam inaceitáveis pela alta insegurança jurídica que provocam - devemos contextualizá-las. Na Alemanha dos anos 20 do século passado, vivia-se uma terrível crise econômica e financeira do Estado, e os contribuintes mais ricos e bem assessorados se aproveitavam de uma interpretação extremamente formalista da lei tributária (então adotada pelos tribunais) para explorar sem quaisquer limites as lacunas da legislação tributária.⁵⁸

Diferentemente do que afirmam alguns autores brasileiros,⁵⁹ essas idéias surgidas na primeira década do século XX por si mesmas não constituem indício de totalitarismo, ainda que tenham sido posteriormente apropriadas pelo governo nazista alemão (que aliás se apropriou ou *colonizou* inúmeros outros institutos e idéias jurídicas preexistentes). Tampouco se deve concluir de maneira simplista que a teoria da consideração econômica - principalmente na versão das teses causalistas de Griziotti e Jarach - era feita sob medida para atender aos interesses da voracidade arrecadatória do Fisco.⁶⁰ O que

⁵⁷ Segundo a antiga teoria funcionalista do italiano Benvenuto Griziotti (de conteúdo mais sociológico que propriamente jurídico), há duas "causas" que explicam e justificam a obrigação tributária: a mais visível e imediata é a capacidade contributiva, enquanto que a causa mais profunda é o interesse prático daqueles que possuem capacidade contributiva na prestação dos serviços públicos, como o de segurança (proteção pelas forças públicas da integridade dos bens e direitos privados reveladores da capacidade contributiva dos cidadãos-contribuintes) - cfr. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de Derecho financiero*. Madrid, 1966, p. 449-519.

⁵⁸ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, La. *Interpretación de las Normas Tributarias*. Pamplona: Aranzadi, 1997, p. 65.

⁵⁹ Cfr. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 103-122 e XAVIER, Alberto. *Tipicidade* ..., p. 153.

⁶⁰ Com efeito, se se considera com coerência que a capacidade econômica é a causa do surgimento da obrigação tributária, tem-se uma via de mão dupla: tanto pode nascer a obrigação tributária sem que se verifiquem os pressupostos formais previstos na lei

ocorre é que, no contexto social e econômico em que essas idéias se formaram, a importância de valores como a segurança e a certeza jurídicas tinha muito menos apelo do que a importância da igualdade e da capacidade contributiva.

A não ser na Alemanha das primeiras décadas após o Código de 1919, em nenhuma outra parte se implantou em seu radicalismo inicial essa doutrina da interpretação econômica do direito tributário.

A partir da segunda metade do século XX, abandonou-se o radicalismo inicial da interpretação econômica. Autores como o italiano Antonio Berliri⁶¹ demonstraram que eram equivocados tanto o fetichismo formalista, que impunha que o intérprete sempre desse maior peso aos conceitos formais do que à intenção prática dos contribuintes, quanto o radicalismo da interpretação econômica, segundo o qual o legislador concederia ao intérprete o amplo poder geral de investigar as relações econômicas que constituem o fato gerador da obrigação tributária, com abstração das formas jurídicas previstas na lei.

Sem negar a autonomia do direito tributário para criar seus próprios conceitos com independência dos institutos e formas de direito privado, e sem negar a necessidade de uma interpretação teleológica das leis tributárias (as quais já não eram vistas como leis odiosas ou restritivas de direitos, tal como ocorria no século XIX e na primeira década do século XX), autores como Albert Hensel rechaçavam com total razão a presunção desarrazoada de que o legislador

tributária, como pode impedir-se o nascimento da obrigação tributária mesmo que se pratiquem as formalizações previstas na lei tributária. Por isso Dino Jarach nega peremptoriamente que sua teoria constitua um retorno ao princípio *in dubio pro Fisco*: "A natureza do pressuposto da obrigação e o princípio da igualdade obrigam o intérprete a rejeitar a *intentio juris* que não esteja adequada à finalidade empírica ou ao *business purpose*, mesmo se a consequência não é um aumento mas sim uma diminuição da arrecadação" – JARACH, *El Hecho Imponible – Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. 3. ed. (1. ed. de 1943), Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 159.

⁶¹ BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario – Volumen I*, tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1964.

tributário sempre que se refere a institutos do direito privado em verdade quer se referir à substância econômica subjacente à formalização jurídica.⁶²

A partir de então generalizou-se a postura de que não se pode dar uma resposta apriorística ao problema da prevalência ou não dos conceitos civilísticos na interpretação da norma tributária. Devem ser utilizados os critérios normais da hermenêutica jurídica em cada caso concreto (fixando-se o mais restritivo e o mais extensivo sentido literal possível e decidindo-se entre eles – ou entre as diversas gradações entre eles – mediante a aplicação dos critérios lógico-sistemático, histórico e teleológico⁶³) para verificar se, no contexto específico de uma norma tributária concreta, a menção a formas e institutos do direito privado tem uma função exemplificativa – auxiliar ou uma função exaustiva.⁶⁴

E qual a relação dessa orientação hermenêutica com o fenômeno da elusão ou da fraude à lei tributária? Em primeiro lugar, a interpretação da lei tributária segundo seu espírito e finalidade, balizada pelo mínimo e pelo máximo sentido literal possível da formulação lingüística adotada pelo legislador, indicará se os comandos foram ou não configurados *in casu* com submissão a formas jurídicas e institutos privados. Em caso positivo, o intérprete/aplicador deve qualificar os fatos e atos segundo as formas jurídicas utilizadas pelos contribuintes, a não ser que os contribuintes tenham distorcido ou violentado tais formas jurídicas (abuso das possibilidades de configuração oferecidas pelo direito para praticar uma fraude à lei tributária).

Vale dizer, se o contribuinte age em fraude à lei, o intérprete/aplicador já não está mais obrigado a qualificar a realidade conforme as formas jurídicas adotadas pelo contribuinte. Se partir do pró-

⁶² HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*, tradução da 3. ed. alemã (1933) de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano e Enrique Ortiz Calle, Madri-Barcelona: Marcial Pons, 2005, p. 145-152.

⁶³ LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, tradução da edição alemã de 1991 por Marcelino Rodríguez Molinero, Barcelona: Ariel, 1994, p. 316 e ss.

⁶⁴ Cfr. HENSEL, *op. cit.*, p. 147 e BERLIRI, *op. cit.*, p. 97-117.

prio contribuinte a iniciativa de distorcer as formas e negócios do direito privado e utilizá-los num contexto notoriamente artificioso, a resposta do ordenamento será autorizar o intérprete/aplicador da norma tributária a avaliar e qualificar a realidade segundo uma visão substancial/econômica, desvinculada das formas jurídicas artificialmente utilizadas pelo contribuinte.⁶⁵ Essa forma de combater a elusão foi a adotada pelo Código Tributário alemão de 1919⁶⁶ (artigos 4º e 5º, transformados em 1931 nos artigos 9º e 10), diploma jurídico que nada tem de “autoritário” ou “nazista”, mas, ao contrário, é tido como o precursor da ciência contemporânea do Direito Tributário, marcando a transição da relação tributária “que de ‘relação de poder’ passou a ser vislumbrada como ‘relação jurídica’”.⁶⁷

Ao contrário do que afirma Alfredo Augusto Becker e sugere Alberto Xavier, a interpretação econômica defendida pelo alemão Enno Becker não influenciou a sistematização da fraude à lei (ou de outras normas gerais) como ferramenta de combate da elusão tributária.

⁶⁵ Cfr. PALAO TABOADA, Carlos. “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)”, en *Estudios Financieros*, núm. 155, 1996, p. 1-20 e PÉREZ ROYO, Fernando. “Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria”, en VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma – Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Vol. 1. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 367-391.

⁶⁶ Essa é também a postura do Modelo de Código Tributário que atualmente propõe o Centro Interamericano de Administraciones Tributárias (CIAT). Veja-se a redação do artigo 7º do Modelo CIAT:

“Artigo 7º. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete deberá asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

“§ 1º. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el tributo fue establecido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

“§ 2º Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.”

⁶⁷ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17.

ria. Muito pelo contrário. Os autores adeptos dessa versão radical da interpretação econômica consideravam errôneo utilizar a fraude à lei como arma de combate da elusão tributária.

Dino Jarach, por exemplo, criticou duramente a postura do suíço Blumenstein, que apoiava a solução do Código Tributário alemão de 1919. Se a lei desenha o fato gerador do tributo fazendo referência a atos ou negócios provenientes do direito privado e a interpretação teleológica não indica objetivamente que a lei toma como relevantes as relações econômicas subjacentes, Blumenstein sustentava que somente nos casos de elusão/fraude à lei o aplicador estava autorizado a exigir o tributo fazendo abstração das formas utilizadas pelo contribuinte.⁶⁸ Jarach, fiel adepto da interpretação econômica, criticava duramente essa posição: “Não há razão jurídica para que a concorrência da finalidade de evadir o imposto, mediante o uso de formas jurídicas anormais, junto com o resultado conforme aos desejos das partes, seja suficiente para tornar tributável um fato que por si mesmo não o seria ou o seria de outra maneira”.⁶⁹

Enno Becker, por sua vez, preferia combater as elusões apelando para uma “correta interpretação” da lei tributária, sem utilizar o procedimento especial da fraude à lei previsto no artigo 5º do Código Tributário alemão de 1919.⁷⁰ Isso demonstra que os adeptos da interpretação econômica na verdade rejeitavam as normas gerais anti-elusão (como a da fraude à lei, hoje prevista no artigo 42 do Código Tributário alemão de 1977). Por isso é errônea a teoria de Alberto Xavier ao relacionar as décadas de inaplicação da cláusula geral da fraude à lei tributária prevista no código tributário espanhol com uma postura de “restauração dos valores de segurança jurídica”.⁷¹ Toda a doutrina espanhola reconhece que a falta de aplicação prática do expediente da fraude à lei se deveu a que a Administração preferiu historicamente utilizar a arma da interpretação econômica (ocultada sob

⁶⁸ Essa postura de Blumenstein é criticada por BECKER, Alfredo Augusto, em sua *Teoria Geral*, p. 130.

⁶⁹ JARACH, op. cit., p. 148.

⁷⁰ Cfr. HENSEL, op. cit., nota 167 da p. 231.

⁷¹ XAVIER, Alberto, op. cit., p. 48-49.

um conceito extremamente elástico de simulação) que se mostrava mais eficaz e impedia que o contribuinte pudesse contar com as garantias formais do expediente da fraude à lei tributária.⁷²

5. **O que mudou realmente com a promulgação do artigo 116, parágrafo único do CTN? A demora do STF em julgar a ADI nº 2.446 (ajuizada em 2001) e o que se espera desse julgamento**

Até o ano de 2001, a legislação brasileira não continha qualquer norma voltada ao tratamento dos limites entre a elisão e a elusão, e a doutrina e a jurisprudência manejavam unicamente os conceitos de evasão (simulação, fraude) e elisão (planejamento tributário lícito). Em 2001, o Executivo encaminhou ao Congresso Nacional um projeto de lei complementar que acabou se transformando na LC nº 104/2001, que dentre outras providências incluiu no CTN o seguinte dispositivo:

“Artigo 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”.

A Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar afirmava claramente que a norma constituiria “um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”.⁷³ Diante desta norma,

⁷² Cfr. por exemplo ARIAS VELASCO, José. “Dictamen sobre el Fraude de Ley Tributaria y Figuras Afines en su Aplicación a un Caso Concreto”. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 24, 1994, p. 19-44 e CASADO OLLERO, Gabriel, FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, LOZANO SERRANO, Carmelo & SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Cuestiones Tributarias Prácticas*. Madri: La Ley, 1989. p. 117.

⁷³ Ao contrário do que afirma Heleno Tórres (“Limites ao Planejamento Tributário...”). In: MARINS, James (coord.). *Tributação e Antielisão*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 74), utilizar o método histórico e o exame do processo legislativo para interpretar o direito posto não significa de forma alguma a “consagração da banalidade de métodos

parte da doutrina nacional adotou a seguinte interpretação: o dispositivo regula a hipótese de “atos ou negócios simulados” (“dissimulação” teria o sentido jurídico de “simulação relativa”) e assim não trouxe nada de realmente novo, pois doutrina e jurisprudência nacionais há muito chegaram a uma sólida posição de que os atos ou negócios simulados não fazem parte da elisão tributária, mas constituem formas de praticar “infração tributária” ou simplesmente “evasão”. Alberto Xavier defendeu⁷⁴ que o efeito do dispositivo teria sido permitir que o Fisco desconsiderasse o ato simulado sem ter que previamente demandar a nulidade do ato em juízo (vide artigo 105 do antigo Código Civil). Contudo, doutrina e jurisprudência anteriores à LC nº 104 já consideravam sem maiores hesitações que o Fisco, para combater a simulação relativa praticada pelo contribuinte, não necessita requerer que o Poder Judiciário decrete a nulidade do ato simulado,⁷⁵ estando essa orientação implícita no artigo 149, VII do CTN, posterior ao Código Civil de 1916.

Outra parte da doutrina brasileira preferiu a interpretação de que o dispositivo veio proibir terminantemente o planejamento tributário, e para tanto deu poderes à Administração tributária para realizar a interpretação econômica das normas impositivas e exigir tributos por analogia. Essa é a interpretação defendida na petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, distribuída pela Confederação Nacional do Comércio em 2001 e até hoje não apreciada pelo STF. Essa ação, que estava sob a relatoria da Ministra

pouco rigorosos aplicada aos domínios jurídicos”. Se um dos prováveis ou possíveis sentidos da formulação lingüística que se plasmou definitivamente na norma jurídica é o sentido que o legislador inequivocamente vinculou ao texto que aprovou (“intenção reguladora do legislador”), essa circunstância é sem sombra de dúvida hermeneuticamente relevante – vide LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, trad. de Marcelino Rodríguez, Barcelona: Ariel, 1994, p. 325-331.

⁷⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade...*, p. 70-73.

⁷⁵ Sampaio Dória observava corretamente, que “o propósito fiscal é unicamente o de receber o tributo devido pela prática do ato dissimulado, pouco importando a permanência dos efeitos jurídicos dos atos aparentes”, concluindo que “a decretação de nulidade do negócio simulado, em seu aspecto substancial, não é imprescindível para que o Fisco receba os tributos devidos” – SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: LAEL, 1971, p. 42. Essa orientação sempre prevaleceu no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Ellen Gracie e recentemente (24/06/2006) foi redistribuída para a Ministra Cármen Lúcia, pede – rezando o credo do ultraformalismo liberal – a declaração de inconstitucionalidade da referida norma, por violação aos “princípios da legalidade e da tipicidade cerrada e da certeza e segurança das relações jurídicas” (p. 29 da exordial).

Em nossa opinião, a alteração do CTN veio ao encontro de uma tendência mundial⁷⁶ de adotar *normas gerais* de combate à elusão tributária:⁷⁷ certamente continua permitido o planejamento tributário, mas quando este promove uma distorção ou um uso *artificial* e *forçado* de determinados atos ou negócios jurídicos previstos na lei civil ou comercial para outros fins, então as autoridades fiscalizadoras podem desconsiderar tais formalizações e aplicar a norma tributária eludida ou defraudada. Também seguindo uma tendência mundial, a parte final do parágrafo único do artigo 116 determina que a legislação ordinária de cada ente federativo estabeleça procedimentos adequados para se processar a desconsideração dos atos elusivos,⁷⁸ assegurando ao contribuinte o contraditório e os meios para uma ampla defesa.

Urge que o STF julgue o mérito da ADI nº 2.446, pois desse julgamento decorrerão importantíssimas consequências práticas. Se a ação for julgada procedente, restará claro que o ordenamento brasileiro continua refletindo o majoritário ultraformalismo da doutrina, e portanto carecerão de sentido⁷⁹ os diversos estudos acerca do

⁷⁶ Cfr. Vide ZIMMER, Frederik. “General Report”, IFA, *Form and substance in tax law*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXXXVIIa, Haia: Kluwer, 2002, p. 21-67.

⁷⁷ Vale lembrar que a exposição de motivos do projeto de lei e os debates parlamentares sempre se referiram claramente aos limites do planejamento e da elusão fiscal, e não à hipótese de simulação.

⁷⁸ Na Espanha e na França a desconsideração dos atos elusivos deve passar pelo crivo de uma Comissão e o contribuinte tem o direito de produzir provas previamente à decisão da Comissão pela desconsideração ou não dos atos. Para mais detalhes sobre o regime espanhol, vide PALAO TABOADA, Carlos. *Comentario Sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*. Madri: CEF, 2005, p. 77-79.

⁷⁹ Sobre esse fenômeno típico dos sistemas ultraformalistas, cfr. UCKMAR, Victor. “Informe General”, IFA. *Évasion Fiscale – Fraude Fiscale*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXVIIIa – premier sujet, Haia: Kluwer, 1983, p. 46.

conteúdo e da disciplina dos atos elusivos,⁸⁰ pois somente existirão atos de elisão ou atos de evasão tributária. Mas nem por isso o contribuinte desfrutará de maior segurança jurídica, pois também é uma tendência universal já estudada e demonstrada⁸¹ que a Administração tributária e os juízes de países que não têm uma norma geral antielusão coíbam determinados planejamentos tributários utilizando um conceito alargado ou econômico de simulação. Aliás, é exatamente isso o que vem ocorrendo atualmente no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como veremos na última seção deste trabalho.

Por outro lado, se o STF julgar que a ADI é improcedente e que o parágrafo único do artigo 116 é realmente uma norma geral antielusão (e não uma repetição supérflua do caráter ilícito da simulação), então certamente o conteúdo do acórdão e seu voto mé-dio constituirão um excelente ponto de partida para a regulamentação legislativa do procedimento de aplicação da norma, e para que a doutrina possa prosseguir seu trabalho de conceituação dos atos elusivos.

⁸⁰ Estudos deste tipo são encontrados, por exemplo, nas obras de Marco Aurélio Greco (*Planejamento Tributário*, São Paulo: Dialética, 2004), Ricardo Lobo Torres (*Normas de Integração e Interpretação do Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Renovar, 2006), Douglas Yamashita (*Elisão e Evasão de Tributos*, São Paulo: Lex, 2005) e Heleno Tórres (*Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003). Em artigo publicado em 2002, Heleno Tórres se juntava aos autores formalistas e considerava que o artigo 116, parágrafo único “não é espécie de norma antielusão”, e sim “norma anti-simulação” (“Limites...”, *op. cit.*, p. 73). Em livro publicado em 2003, o autor passou a sustentar que o dispositivo constitui uma “regra geral antielusiva”, e que com o parágrafo único do artigo 116 o legislador nacional criou importante instrumento para “controlar, de forma segura e objetiva, os atos elusivos que sejam constituídos 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 indevidos” (*Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 260).

⁸¹ Uma das conclusões mais importantes do Relatório Geral do Congresso da IFA de 2002 (“Forma e Substância no Direito Tributário”) foi a de que, em ordenamentos que desconhecem normas ou doutrinas antielusão (como o México), os argumentos utilizados pela Administração ou pelos Tribunais para reconhecer que houve simulação por parte do contribuinte são muito semelhantes aos argumentos utilizados nos países que têm normas gerais antielusão – vide ZIMMER, *op. cit.*, p. 30-31.

6. Uma proposta não-conceitualista de combate à elusão no direito brasileiro. O papel do CTN (artigo 116, parágrafo único) frente ao Código Civil de 2002

Cada ordenamento nacional constrói seu próprio sistema de combate à elusão tributária. Nunca é demais lembrar que a linha demarcatória entre a elisão e a elusão é relativa e constitui uma escolha de cada direito positivo, e não uma imposição lógica da teoria geral do direito.⁸²

Mesmo nos países que não possuem uma norma geral anti-elusão, esta é combatida, mas de uma forma velada e em surdina. Essa forma velada geralmente consiste numa utilização potencializada do conceito de simulação. É o caso do direito mexicano, que na falta de uma norma antielusão forjou um conceito de simulação que considera a lógica comercial ou negocial dos atos praticados pelos contribuintes.⁸³ Uma das vantagens da norma geral antielusão é que o combate à elusão se dá de forma aberta, clara e transparente, e não sob disfarces metodológicos ou conceituais.⁸⁴

Como afirmamos antes, consideramos que a LC nº 104 seguiu uma tendência mundial e introduziu no ordenamento brasileiro uma norma geral antielusão. Geralmente, as normas gerais de origem legislativa são mais analíticas e sua redação indica mais claramente os conceitos jurídicos indeterminados que deverão guiar os intérpretes/aplicadores do direito tributário na difícil tarefa de distinguir a elisão da elusão. A norma espanhola, por exemplo, utiliza o conceito de "atos ou negócios notoriamente artificiosos ou impróprios para a consecução do resultado obtido" pelo contribuinte (artigo 15 do novo Código Tributário), que a maioria da doutrina identifica com a atua-

⁸² Cfr. CIPOLLINA, Silvia. *La Legge Civile e la Legge Fiscale – Il Problema dell'Emissione Fiscale*. Pádua: Cedam, 1992, p. 125. Vide também HUCK, Hermes Marcelo. *Evaseção e Elisão*. São Paulo: Saraiva, 1997 e ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

⁸³ Cfr. PARADA, Fernando Moreno Gómez de. "Branch Report – Mexico", IFA, *Form and substance in tax law*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXXXVIIa, Haia: Kluwer, 2002, p. 433-434.

⁸⁴ Cfr. MORELLO, Umberto. "Il Problema della Frode alla Legge nel Diritto Tributario", *Diritto e Pratica Tributaria*, nº 1, 1991, p. 8-15.

ção em fraude à lei.⁸⁵ A norma alemã atual (prevista no artigo 42 do Código de 1977) repete a fórmula adotada desde o Código de 1919, no sentido de que a elusão consiste no "abuso das possibilidades de configuração jurídica que oferece o direito", fórmula que desde o início do século XX vem sendo identificada pela doutrina e pelos tribunais como um caso especial de *fraus legis*.⁸⁶

Somente um conceitualismo ingênuo se perderia na busca vã de uma "essência verdadeira", que pairasse acima dos direitos positivos, de figuras como a fraude à lei, o abuso de direito e a simulação. Trata-se de três conceitos jurídicos indeterminados, cuja feição específica em cada ordenamento vai sendo definida paulatinamente, cabendo à jurisprudência o papel mais destacado nesta tarefa de concretização.

No Brasil, a norma geral antielusão limita-se a autorizar a Administração a exigir o tributo desconsiderando "os 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 interpretação que julgamos a mais correta⁸⁷ é de que esse dispositivo trata de atos de elusão e esses atos podem ser vistos ou considerados como uma forma de fraude à lei. Demonstramos no presente estudo que a fraude à lei tributária é conhecida há muitas décadas na doutrina e na jurisprudência brasileiras, tendo sido inclusive o conceito adotado por diversos Ministros do STF para qualificar o mais famoso caso de elusão tributária já apreciado pela Corte Suprema (vide seção seguinte – estudo de casos). Contudo, como a norma da LC nº 104 ainda não teve sua aplicabilidade disciplinada pelas legislações ordinárias, e como os tribunais e os órgãos administrativos ainda não começaram a aplicá-la de forma clara e transparente, essa nossa interpretação é na verdade uma *proposta interpretativa*, que somente ao longo do tempo se mostrará adequada ou não.

⁸⁵ Cfr. PALAO TABOADA, Carlos. *Comentario Sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*. Madri: CEF, 2005, p. 80-81.

⁸⁶ Cfr. HENSEL, Albert, *op. cit.*, p. 230.

⁸⁷ Vide GODOI, Marciano Seabra de. "A Figura da Fraude à Lei Tributária Prevista no Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN". *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 68, 2001, p. 101-123.

Detalhando nossa proposta interpretativa, consideramos que a experiência internacional com o combate da elusão tributária ameaçada ao longo das décadas do século XX aconselha a adoção de três importantes diretrizes, a seguir explicitadas.

I. Em primeiro lugar, os atos *elusivos* (artigo 116, parágrafo único do CTN), na linha indicada por Hensel,⁸⁸ devem ser claramente distinguidos dos atos *simulados*. O conceito de simulação no ordenamento brasileiro é restrito (artigo 104 do antigo Código Civil de 1916 e artigo 167, § 1º atual do Código Civil de 2002) e portanto devemos seguir a trilha indicada por Ferrara⁸⁹ e Pontes de Miranda,⁹⁰ que separam categoricamente a simulação da fraude à lei. O negócio em fraude à lei é “perfeitamente sério”, e seu agente aceita todas as consequências que derivam da forma jurídica escolhida. Já na simulação o agente “inventa” ou “esconde” algo da fiscalização tributária, sem seriedade. Na fraude à lei, o agente contorna a lei e frustra sua finalidade prática; na simulação, o agente se choca frontalmente com a lei, mas mascara ou oculta essa infração mediante enganos e falsas aparências. Na construção precisa de Ferrara, “a simulação nunca é um meio para iludir a lei [tal como a *fraus legis*], mas sim para ocultar sua violação”.⁹¹

Um exemplo de possíveis atuações do contribuinte deixa muito claras as diferenças entre a simulação (em prejuízo do Fisco) e a elusão/fraude à lei tributária. Para reduzir a incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis, o contribuinte pode registrar a escritura de compra e venda fazendo constar um preço inferior ao que realmente pagou ao vendedor. Pode também, de maneira muito mais “artística” (interessante termo utilizado por Ferrara para caracterizar a sofisticação da *fraus legis*), constituir validamente uma sociedade empresária juntamente com o vendedor do imóvel

⁸⁸ HENSEL, *op. cit.*, p. 231.

⁸⁹ FERRARA, Francesco. *A Simulação dos Negócios Jurídicos* (tradução brasileira da obra originalmente publicada na Itália em 1937). Campinas: Red Livros, 1999, p. 90-104.

⁹⁰ PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, p. 53-55.

⁹¹ FERRARA, *op. cit.*, p. 103.

(um sócio contribui com dinheiro e outro com o imóvel), e dissolver essa sociedade alguns dias depois da constituição, dispondo no dis-
trato que o imóvel será devolvido àquele sócio que havia contribuído com o dinheiro.

No primeiro caso, tem-se pura e simples simulação em prejuízo do Fisco, tendo o contribuinte feito falsa declaração com o intuito de furtar-se à incidência da norma tributária, que restou *diretamente* violada. No segundo caso, praticou-se a fraude à lei conforme uma modalidade muito comum (“negócio indireto”) mencionada por Ferrara: empregar um negócio distinto (e manifestamente artificioso) ou uma combinação inusual de negócios jurídicos para obter o mesmo resultado prático sem incidir em normas “incômodas”. A violação, no segundo caso, foi *indireta*, e não se fez recorrendo-se a qualquer ato fictício ou procedendo-se a qualquer ocultação.

II. Em segundo lugar, deve-se sempre ter em conta que enquanto a simulação propriamente dita provoca a aplicação de pesadas multas e mesmo de sanções penais contra o contribuinte, a elusão deve provocar tão-somente a “desconsideração dos atos que dissimulam a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, gerando a aplicação da norma que se procurou “contornar” ou “driblar”, mas sem a aplicação de sanções pecuniárias ou privativas da liberdade. Na Espanha e na Alemanha⁹² a doutrina é francamente majoritária neste sentido, e nem poderia ser de outra forma, pois enquanto a simulação é uma infração “encoberta e escondida” da norma (e portanto um *ilícito típico*), a elusão propriamente dita é a frustração da finalidade prática da norma tributária sem qualquer mentira, engano ou falsidade. Sendo um *ilícito atípico*, a elusão não deve ser “castigada” (sob pena de violação do princípio da *lex certa* que preside todo o direito sancionador), mas simplesmente tornada ineficaz ou inoperante.

III. Em terceiro e último lugar, consideramos que a existência de uma norma geral antielusão contida no Código Tributário obriga

⁹² Vide HENSEL, *op. cit.*, p. 232-233 e a decisão proferida pelo Conselho de Estado espanhol em 2003 sobre o tema da sanção da elusão tributária – GODOI, Marciano Seabra de. *Fraude a la Ley...*, p. 243-245.

o Fisco a recorrer a tal via para corrigir os atos elusivos dos contribuintes, não sendo correta a aplicação conjunta ou mesmo subsidiária das figuras da fraude à lei e do abuso do direito previstas no Código Civil de 2002 (artigo 166, VI e 187, respectivamente). Neste particular, discordamos das orientações de Marco Aurélio Greco e Douglas Yamashita, que defendem uma relação de complementariedade entre o Código Civil e o CTN.

Em nossa opinião, a sistematização que o Código Civil de 2002 imprimiu às figuras da fraude à lei e do abuso do direito é inapropriada para o tratamento da elusão tributária. Quanto à fraude à lei, a disciplina civilística considera *nulo* o negócio praticado em fraude à lei (artigo 166, VI), e naturalmente faz depender essa nulidade de uma sentença judicial, ao passo que todos os países que possuem normas gerais antielusão utilizam a técnica da *desconsideração* ou *inoponibilidade fiscal* do ato elusivo, que obviamente independe de uma decisão judicial (embora naturalmente a desconsideração possa ser revista *a posteriori* por um ato judicial). Além disso, o artigo 166, VI do Código Civil restringe-se aos *negócios jurídicos* em fraude à lei, sem abranger os casos não incomuns de atos *in fraudem legis* que não são contratos ou negócios jurídicos *stricto sensu*.⁹³

Como o artigo 166, VI do novo Código Civil é claramente influenciado pelo Código Civil italiano (artigos 1.344 e 1.418), vale lembrar que a doutrina e os tribunais italianos⁹⁴ consideram inapropriada a aplicação do artigo 1.344 do Código Civil⁹⁵ à esfera tributária, dentre outros motivos porque o Código civil italiano também

⁹³ Relembre-se a lição de Pontes de Miranda – *op. cit.*, p. 45.

⁹⁴ Vide a sentença da Corte de Cassação de 3 de setembro de 2001 comentada por LUPU, Antonello. “Informe Nacional – Italia”, IFA, *Form and substance in tax law*, Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXXXVIIa, Haia: Kluwer, 2002, p. 363-4 e MORELLO, Umberto. “Il problema della frode alla legge nel Diritto tributario”, *Diritto e Pratica Tributaria*, nº 1, 1991, p. 8-41.

⁹⁵ O artigo 1.344 determina que a causa do contrato é ilícita quando o contrato se utiliza como meio para eludir a aplicação de uma norma imperativa.

considera *nulo* o negócio em fraude à lei (artigo 1.418), e o combate à elusão tributária não se faz mediante *anulação judicial*, e sim mediante *desconsideração administrativa* de atos.

Combater a elusão tributária mediante anulação judicial de atos da vida civil e comercial significaria, além de procrastinar e tumultuar o procedimento, criar desnecessariamente uma série de contratempos e efeitos colaterais a terceiros. Da mesma forma que no Brasil a simulação dos atos dos contribuintes prevista no CTN (por exemplo no artigo 149, VII) e em leis tributárias esparsas nunca foi demandada previamente no juízo cível pela Fazenda Pública, e sim caracterizada pela autoridade fiscal no exercício do lançamento, pensamos que a qualificação dos atos do contribuinte como “elusivos” (e sua conseqüente “desconsideração”) somente deve ocorrer no bojo dos procedimentos administrativos específicos previstos na parte final do artigo 116, parágrafo único do CTN. Se a desconsideração se tornar definitiva na esfera administrativa, então o contribuinte poderá questioná-la no Poder Judiciário, nas varas competentes para examinar a matéria tributária e não nas varas cíveis.

Finalmente, entendemos que a lei ordinária dos diversos entes federativos com competência tributária para impor e arrecadar tributos deve estabelecer tão-somente os “procedimentos” para a desconsideração dos atos e negócios previstos no artigo 116, parágrafo único do CTN. Não cabe à lei ordinária da União, dos Estados e dos Municípios definir critérios substanciais de diferenciação entre os atos de elisão e os atos de elusão, critérios esses em geral constituídos por conceitos jurídicos indeterminados que somente ganham “substância” com sua aplicação paulatina pelo Poder Judiciário. Somente o legislador complementar, de caráter nacional, poderá *refinar* os critérios e parâmetros de aplicação da norma geral antielusão contida no artigo 116, parágrafo único do CTN.

Por outro lado, consideramos que o caráter especial e delicado da operação de desconsideração de atos elusivos exige que o legislador ordinário de cada ente federativo discipline de maneira especial o procedimento de desconsideração, daí discordarmos da posição de que as leis do procedimento administrativo genérico no âmbito federal podem ser desde já utilizadas para promover a desconsideração de atos prevista na norma geral antielusão.

7. Estudo de casos

7.1. Contratos de seguro de vida celebrados em fraude à lei tributária para obter a dedutibilidade dos prêmios na apuração da base de cálculo do IRPF. Jurisprudência do STF

A legislação do imposto de renda das pessoas físicas de 1948 permitia aos contribuintes abaterem da base de cálculo do imposto o valor pago a companhias seguradoras a título de prêmio de seguro de vida. Muitos contribuintes firmaram contratos de seguro de vida, pagando o valor do prêmio (a ser abatido na Declaração de Rendimentos) com recursos obtidos por empréstimo junto às companhias seguradoras. Após alguns dias, semanas ou meses, 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 não integralmente.

Em 2002, publicamos um estudo⁹⁶ analisando os longos debates havidos no Supremo Tribunal Federal nas décadas de 50 e 60 acerca dessa operação. Nosso objetivo foi demonstrar que a figura da fraude à lei tributária não é de forma alguma um *corpo estranho* na jurisprudência do STF, e que diversos Ministros (de inegável preparo dogmático e acadêmico) aplicaram a ferramenta da fraude à lei tributária para evitar que os contribuintes se aproveitassem da dedutibilidade dos prêmios de seguro. É importante lembrar mais uma vez que já se “produziu entre os Ministros do STF o duelo dialético que hoje ocorre na doutrina do direito tributário brasileiro, e que o resultado do debate jurisprudencial então travado admitiu francamente a necessidade de coibir as atuações dos contribuintes que, mesmo amparados na letra da lei e na higidez formal de seus atos, atentam contra o espírito da norma e distorcem os institutos civilísticos num uso de sua autonomia e liberdade contratual que o direito contemporâneo não ampara”.⁹⁷

Houve três qualificações distintas para os atos dos contribuintes que praticaram as operações envolvendo os contratos de seguro. A

⁹⁶ GODOI, Marciano Seabra de. “A Figura da Fraude à Lei Tributária na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 79, p. 75-85.

⁹⁷ *Ibid.*, p. 76.

primeira qualificação foi a ultraformalista, cujos adeptos defenderam que a operação era inatacável pois os contribuintes haviam simplesmente criado um “artifício lícito para afastar o tributo”, haviam tão-somente se valido de uma “brecha da lei”. Essa posição estava ligada a pressupostos hoje considerados superados, tais como “as leis fiscais têm que ser interpretadas restritivamente” (voto do Ministro Sampaio Costa no RE nº 37.293, DJ 23/12/1958), e a posturas ultraliberais tais como “quem se utiliza de seu direito não causa dano a ninguém” (voto do Ministro Vilas Boas no RMS nº 16.050, DJ 17/08/1966).

A segunda orientação foi a de que o STF deveria impedir a dedução dos prêmios pois os seguros foram feitos em fraude à lei tributária. Segundo essa compreensão, os contribuintes que praticaram o planejamento tributário esvaziaram os contratos de seguro de sua finalidade prática (proteger os segurados contra riscos de sinistros) e utilizaram somente o *envoltório*, a *casca* do contrato de seguro para de modo artificioso ter acesso a um benefício instituído na lei tributária para situações em que o contribuinte realmente se precavia contra o risco de perder sua vida. Essa linha foi a adotada, dentre outros, por três Ministros de sólida formação acadêmica: Orosimbo Nonato, Nelson Hungria e Luiz Gallotti. O Ministro Orosimbo Nonato asseverou (RMS nº 3.419, j. 06/07/1956) que “a fraude à lei se caracteriza pelo uso de meios lícitos em si para o logro de fins contrários aos da lei”, e é praticada mediante um ato que tem a finalidade de “subtrair, em determinados casos, a aplicação de normas a ele naturalmente aplicáveis”. Assim como Pontes de Miranda e Haroldo Valladão (vide item 3 *supra*), Orosimbo Nonato considerava que a fraude à lei também pode ocorrer no direito tributário. Luiz Gallotti, após sólida resenha doutrinária, observou que “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 espírito” – RE nº 40.518 (DJ 12/08/1959).

A terceira qualificação foi no sentido de que a operação era *simulada*. Essa qualificação foi adotada por Aliomar Baleeiro em seu voto no RMS nº 16.050 (DJ 17/08/1966). Baleeiro afirmou que se tratava de uma simulação (“simula-se um seguro para efeito de obter-se uma dedução e depois se resgata logo a apólice”), e para chegar à

conclusão de que houve simulação utilizou-se da “interpretação econômica do Direito Fiscal”. Contudo, como demonstramos no item 4 acima, os autores que adotam a clássica “interpretação econômica ou funcional do direito tributário”, como Dino Jarach e Enno Becker, não lançam mão da construção jurídica da simulação para atingir seus desideratos.⁹⁸ É curioso que Sampaio Dória, autor que repele com vigor essa mesma interpretação econômica do direito tributário, também defendeu que os contratos de seguro eram *simulados*, a mesma conclusão de Baleeiro. O conceito de simulação pressuposto por Sampaio Dória também tem natureza claramente funcional: “o ajuste em questão não tinha qualquer objetivo material, mercantil, negocial, econômico, senão o de, exclusivamente, lesar o Fisco”.⁹⁹

Em nossa opinião, o caso era de fraude à lei tributária. Os contribuintes utilizaram de maneira artificiosa a forma jurídica, o revestimento formal do contrato de seguro para se incluírem na norma tributária que autorizava a dedução dos prêmios de seguro. A causa típica do contrato de seguro¹⁰⁰ é a troca de dinheiro por uma proteção contra um risco sofrido pelo segurado. Como esta “causa” realmente não se encontrava presente nos contratos que os contribuintes do imposto de renda celebraram (pois o contribuinte não desejava proteger-se de um risco e sim aproveitar-se de um benefício fiscal), poder-se-ia afirmar que o seguro seria neste sentido *simulado*, como fizeram Baleeiro e Sampaio Dória.

Todavia, o direito civil brasileiro não é causalista (como o espanhol)¹⁰¹ e o conceito de simulação aceito majoritariamente na

⁹⁸ Vide também VANONI, Ezio. *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, trad. de Juan Martín Queralt. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, 1. ed. italiana de 1932.

⁹⁹ SAMPAIO DÓRIA, *op. cit.*, p. 90.

¹⁰⁰ Por “causa típica” nos referimos à finalidade prática do negócio jurídico, sua função social objetivamente considerada.

¹⁰¹ Artigo 1.276 do Código 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”. A primeira parte se refere à simulação absoluta, a segunda parte à simulação relativa. O Código Civil brasileiro, que ao contrário do espanhol não considera a “causa” como um dos elementos necessários do negócio jurídico, não considera a simulação (artigo 102) sob a perspectiva da causa falsa, mas sim sob a perspectiva da falsidade de declarações de vontade.

doutrina e na jurisprudência brasileira não se constrói em termos de “causa falsa” ou “ausência de causa”, e sim em termos de defeitos das declarações de vontade. Por isso consideramos que casos como o desse planejamento envolvendo contratos de seguro devem ser considerados como elusão tributária e não como evasão tributária. A distinção tem uma consequência prática importantíssima: enquanto a simulação (violação frontal da lei, ilícito típico) é punida com pesadas multas, a elusão (ilícito atípico) não é propriamente castigada mas sim frustrada, determinando-se que o contribuinte simplesmente recolha o tributo (com encargos moratórios).

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 verdade, o argumento da fraude à lei fiscal só foi acolhido no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº 3.419, em seis de julho de 1956”.¹⁰² A informação não é exata. Em 19 de maio de 1961, o Pleno do STF rejeitou os Embargos no RE nº 40.518, acolhendo por seis votos a quatro a tese de que os seguros haviam sido feitos em “fraude à lei” (ERE nº 40.518, Relator para o acórdão o Ministro Luiz Gallotti, DJ 22/08/1961). Já em 1962, o Pleno voltou a deliberar sobre a matéria (Embargos no RE nº 36.344, j. 10/09/1962), e tomou posição contrária (por maioria), em julgamento em que estiveram ausentes quatro ministros e no qual o Ministro Luiz Gallotti estranhamente votou em sentido inverso (sem proferir voto escrito) à orientação que sustentara como Relator no ERE nº 40.518.

9.2. “Incorporação às avessas” e jurisprudência do CC-MF. Abandonando a postura ultraformalista e combatendo a elusão com um conceito peculiar de simulação. Falta de clareza quanto à norma legal utilizada para a descon-sideração dos atos dos contribuintes

Em dezembro de 1996, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda

¹⁰² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “A Fraude à Lei Tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 84, p. 72.

(CC-MF) proferiu um acórdão (CSRF/01 nº 02.107, Relator o Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva) que consideramos paradigmático e extremamente ilustrativo. Trata-se de um 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 empresa 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,¹⁰³ mas essa vedação não alcançava o direito de compensar os prejuízos da própria incorporadora.

Segundo a autuação fiscal, mantida por maioria (contra 6 votos vencidos) na CSRF, as sucessivas incorporações foram *simuladas*, e o que ocorreu foram operações em que a empresa operativa era *de fato* a incorporadora (e não a incorporada).

O contribuinte argumentou que as incorporações se deram ao abrigo das normas aplicáveis do direito privado (Lei das Sociedades por Ações) e foram registradas nos órgãos competentes. Também alegou o contribuinte que nenhuma norma jurídica impede que uma sociedade deficitária incorpore uma sociedade lucrativa e em seguida altere sua razão social e outras características de seu negócio.

¹⁰³ A proibição da incorporadora compensar seus lucros com os prejuízos da incorporada foi introduzida no ordenamento brasileiro pelo Decreto-Lei nº 1.730, de 1979. Após a introdução dessa norma específica antielusão, as empresas passaram a praticar a chamada "incorporação às avessas" para obviar a aplicação da proibição. Para coibir as formas mais grosseiras de incorporação às avessas foi criada a norma do artigo 32 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, que dispõe que "a pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade".

Nesse julgamento de 1996, a CSRF coibiu a incorporação às avessas aplicando um conceito potencializado de "simulação". O voto do Relator considerou que o artigo 109 do CTN autorizava uma avaliação global dos diversos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, para buscar seu "substrato econômico" verdadeiro.

Até 1996, todos os julgados da CSRF adotavam a postura ultraformalista de que se a incorporação se fez conforme os trâmites formais previstos no direito privado, a autoridade fiscal não poderia desconsiderá-la para efeitos tributários. No Acórdão CSRF/01 nº 01.857 (julgado em 1995, Relatora a Conselheira Mariam Seif), a CSRF aplicou o conceito estrito de simulação relativa ("fingimento na manifestação da vontade para realizar algum ato jurídico, mas de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende concretizar") e considerou que as autoridades fiscais não poderiam glosar a compensação de prejuízos pois as operações eram de "elisão fiscal e não de evasão ilícita" (ementa oficial). O voto da Relatora adotou o tradicional conceito jurídico de simulação relativa e concluiu que o Fisco viu "simulação onde ela não existiu, face ao ordenamento jurídico brasileiro". Nesse mesmo sentido (conceito estrito de simulação e manutenção de todos os efeitos fiscais das incorporações às avessas), podem ser citados os Acórdãos CSRF/01 nº 01.756 (julgado em 1994), CSRF/01 nº 01.874 (julgado em 1995).

No julgamento de 1996 (CSRF/01 nº 02.107), talvez pelas incorporações terem sido reiteradas ao longo de vários anos, a CSRF passou a lançar mão do conceito alargado e funcional de simulação para coibir a manobra. Esse julgamento do órgão máximo do contencioso administrativo federal ilustra muito bem algo que já foi afirmado várias vezes no presente estudo. Quando um planejamento tributário notoriamente artificioso manipula o revestimento formal de contratos e outros institutos jurídicos, esvaziando-os de qualquer substância jurídica real para atrair a aplicação de uma norma tributária benéfica (compensação de prejuízos) que de outra forma não seria aplicável, os intérpretes e aplicadores do direito tributário, na falta de uma norma geral antielusão, são naturalmente levados a lançar mão de um conceito alargado de simulação, que se torna a única técnica disponível para coibir a manobra.

Esse peculiar conceito de simulação é talhado sob medida para servir de arma certa contra a elusão. Duas notas desse conceito de *simulação-elusão* merecem ser destacadas. Por um lado, a simulação passa a ser um conceito fluido e dinâmico, que atenta para o grau de “artificialidade” do planejamento tributário (p. 9 do voto do relator no Ac. CSRF/01 nº 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 nº 02.107). Por outro lado, a jurisprudência mais recente das Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes vem distinguindo essa *simulação-elusão* da tradicional *simulação-evasão-sonação* (prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64) e não vem aplicando à primeira as pesadas sanções previstas para a segunda. O que permite à CSRF distinguir os dois tipos de simulação é que na *simulação-elusão* haveria “atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes”, enquanto que na *simulação-sonação* se configura “um evidente intuito de fraude” (neste sentido, vide Acórdão nº 103-21.046 – 3ª Câmara, j. 16/10/2002, Relator o Conselheiro Paschoal Raucci, o voto do Relator Conselheiro Luiz Martins Valero no Acórdão nº 107-07.596 – 7ª Câmara, j. 14/04/2004 e o voto do Relator Conselheiro Valmir Sandri no Acórdão nº 101-94.771 – 1ª Câmara, j. 11/11/2004).

Na jurisprudência que as Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes vêm desenvolvendo após aquele julgamento paradigmático da CSRF ocorrido em 1996, nota-se uma clara influência desse novo conceito de *simulação-elusão*. Num julgamento de 2002, a 3ª Câmara (Acórdão nº 103-21.046) analisou diversos elementos de fato registrados pelo agente autuante (término das atividades da incorporadora, venda de seu imobilizado, entrega em comodato de suas instalações físicas) para concluir que a incorporação *in casu* era mera “roupagem jurídica” e configurava “negócio jurídico indireto” em que “os atos jurídicos caracterizam hipótese de simulação”. Mesmo nos casos em que se conclui que o contribuinte praticou elisão, os acórdãos não manejam mais aquele conceito estrito de simulação e atentam para elementos fáticos com conteúdo econômico, tais como

a circunstância de que a sociedade incorporadora, apesar de deficitária, era operativa, e a circunstância de que a incorporada fazia parte do grupo societário da incorporadora (vide Acórdão nº 107-07.596, j. 14/04/2004, Redator-Designado Natanael Martins).

Portanto, a jurisprudência atual do CC-MF parece haver abandonado a postura tradicional (ainda prevalente na doutrina) de considerar que todo e qualquer planejamento tributário que não se configure como *simulação-evasão-sonação* (“fingimento na manifestação da vontade para realizar ato jurídico de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende concretizar”) qualifica-se automaticamente como uma indefectível *elisão*.

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 nº 107-07.596), *simulação-dissimulação-elusão* (passível de desconsideração mas não de punição com multa agravada – conclusão do Acórdão nº 103-21.046), e *simulação-evasão-sonação* (passível de desconsideração e de punição com multa agravada – conclusão do Acórdão nº 101-94.771). Já deve ter ficado claro que o conceito que ao longo desse estudo vimos chamando de “*elisão*” ou “*fraude à lei tributária*” – e que para nós está contido no artigo 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. nº 103-21.046) utilizam para combater determinados planejamentos, mas sem permitir a incidência de multas agravadas (dada a diferença entre esse conceito e o conceito de *simulação-sonação* da Lei nº 4.502/64).

No Poder Judiciário, parece plausível que essa tríplice possibilidade de qualificação dos planejamentos tributários (*elisão*, *elusão* e *evasão*) seja também adotada. No julgamento do famoso caso Grendene, em que foram criadas oito sociedades atacadas para permitir que o lucro da sociedade industrial (dos mesmos sócios das atacadas) fosse tributado pelo lucro presumido, o Tribunal Federal de Recursos ratificou o entendimento do juízo de 1º grau (e do CC-MF) no sentido de que, não obstante tudo houvesse sido feito às claras e não existisse “qualquer irregularidade formal sob o aspecto

jurídico" (e portanto não se poder falar em simulação-sonegação), o Fisco poderia desconsiderar o "envoltório jurídico das operações" que constituíam "artificiosa criação de mini-empresas" (Apelação Cível nº 115.478, j. 18/02/1987, Relator Ministro Américo Luz).

Preocupa-nos o fato de que a jurisprudência do CC-MF não vem combatendo a elusão com uma metodologia clara e com parâmetros uniformes e explícitos. Em alguns acórdãos (como no de nº 101-94.986 – 1ª Câmara, j. 19/05/2005), os negócios jurídicos que compõem o planejamento são desconsiderados e se procede a sua requalificação jurídica sem que se explicitem o motivo da desconsideração (simulação, fraude à lei, simples evasão) e a base legal para tanto (artigo 149, VII, artigo 116, parágrafo único do CTN). Por outro lado, há divergências entre as Câmaras no que diz respeito à aplicação da multa agravada nos casos de simulação-elusão (aplicando a multa agravada temos o Ac. nº 101-94.771 – 1ª Câmara e deixando de aplicá-la temos o Ac. nº 103-21.046 – 3ª Câmara).

Quanto ao artigo 116, parágrafo único do CTN, os Conselheiros que combatem a elusão parecem receosos de manifestar claramente sua interpretação sobre a eficácia atual, o conteúdo e o alcance do dispositivo. No Ac. nº 103-21.046, o contribuinte formulou expressamente o argumento de que a operação em questão somente poderia ser desconsiderada nos termos do mencionado dispositivo, o qual entretanto não pode ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua entrada em vigor. O voto do Relator chegou à conclusão de que o caso era de negócio jurídico indireto simulado, mas de um tipo de simulação diferente da simulação fraudulenta (Lei nº 4.502/64) e que portanto não deveria ser punido com multa agravada. Ora, trata-se de uma qualificação totalmente coincidente com a figura da norma introduzida no CTN pela Lei Complementar nº 104. Contudo, o acórdão silencia por completo sobre a interpretação e a aplicabilidade ao caso concreto da norma do artigo 116, parágrafo único do CTN.

O mesmo ocorre no voto do Relator Valmir Sandri no Ac. nº 101-94.771. O voto é muito bem fundamentado e a qualificação que faz do planejamento tributário em questão parece encaixar-se como uma luva no raio de alcance do artigo 116, parágrafo único do CTN: "não resta qualquer dúvida tratar-se de dissimulação", o contribuinte

distorceu "a causa típica do negócio com intuito de obter uma vantagem tributária, ocorrendo com isso uma lesão à lei tributária que a rigor não se configura como uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas sim em um procedimento sofisticado pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador". Contudo, o voto não emite qualquer juízo sobre a importante alegação do contribuinte de que a Lei Complementar nº 104 não era aplicável à época da autuação.

Em nossa opinião, os julgamentos administrativos e judiciais que combatem a elusão devem ocorrer num ambiente de total clareza metodológica, em que restem explicitadas as normas legais que fundamentam as qualificações jurídicas operadas pelo julgador. Os nomes ou os rótulos não são o mais importante: não nos parece um real problema que um julgador ou um doutrinador prefira chamar de "negócio indireto simulado por ausência ou defeito de causa", ou de "abuso do direito" a mesma estrutura de planejamento tributário que preferimos designar como "fraude à lei". O que importa verdadeiramente é explicitar com clareza os elementos do conceito a ser utilizado numa sentença ou num estudo doutrinário, e quais normas legais fundamentam sua construção e sua aplicação à realidade concreta.

O caso das incorporações às avessas nos parece uma clara fraude à norma tributária relativa à disciplina da compensação de prejuízos fiscais: para alcançar um resultado totalmente distanciado do propósito regulador da legislação tributária, lança-se mão de incorporações notoriamente artificiosas, que constituem meras formas vazias e sem qualquer correspondência com a finalidade prática que legitima e informa essa instituição do direito societário. Pode-se chamar essa estrutura de "dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária" (artigo 116, parágrafo único do CTN) ou de "negócio jurídico indireto com atos jurídicos simulados" (como ocorre no Ac. nº 103-21.046), desde que nesse último caso se reconheça que se está utilizando um conceito potencializado e causalista de simulação, e que deve ser diferenciado da simulação-sonegação tendo em vista as consequências punitivas dessa última figura. O que não nos parece possível é coibir esses atos de elusão no direito brasileiro por uma via distinta daquela prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN.

9.3. Contrato entre pessoas jurídicas cujo objeto se refere à atuação pessoal de um dos sócios. Tributação pela pessoa jurídica. Hipótese de elisão eficaz que não pode ser frustrada pela fiscalização tributária. Diversas alternativas para o legislador tributário disciplinar a questão

Em outubro de 2004, a 6ª Câmara do 1º CC-MF decidiu um caso de grande repercussão (Ac. nº 106-14.244, Relator o Conselheiro José Ribamar Barros Penha, votação por maioria). A fiscalização autuou um famoso treinador de futebol, exigindo-lhe o IRPF supostamente devido sobre os rendimentos decorrentes do contrato firmado entre um clube de futebol e a sociedade da qual o referido treinador era sócio majoritário. A autuação fiscal afirmara que se tratava de *simulação* pela qual se promovera um deslocamento “para a pessoa jurídica interposta como beneficiária de um rendimento que é um direito personalíssimo” (p. 5 do voto do Relator). O agente autuante “transferiu a receita da empresa à pessoa física, com a natureza de rendimentos” (p. 28 do voto do Relator).

A 6ª Câmara do CC-MF manteve o entendimento de que havia uma “relação trabalhista” entre o clube e o treinador, pois o trabalho era prestado “de forma individual e personalíssima”, e concluiu: “se foi este, pessoa física, quem prestou os serviços, a este cabe a remuneração e a correspondente tributação do Imposto de Renda” (p. 23 do voto do Relator). Contudo, a Câmara reformou o julgado de 1ª instância que havia considerado ter ocorrido simulação. Após afirmar que “no caso presente, a simulação não ficou caracterizada”, o Relator determinou que a multa de ofício fosse reduzida de 150 para 75%.

O acórdão merece duas críticas: uma quanto ao mérito, outra quanto à forma pela qual foi fundamentado.

I. Com relação ao mérito, pensamos que é perfeitamente lícita e eficaz a opção por contratar a prestação dos serviços entre duas pessoas jurídicas e promover o pagamento do imposto de renda segundo as regras do IRPJ. Trata-se de genuína elisão. Qual o notório artificialismo no contrato entre as duas pessoas jurídicas? Nada há no direito privado brasileiro que determine ou pressuponha que a

prestação de serviços de artistas e desportistas profissionais não possa ser contratada entre duas pessoas jurídicas. O fato de determinados contratos exigirem que um sócio específico da pessoa jurídica preste o serviço não é indício de qualquer irregularidade. No direito privado, a única norma que poderia estar sendo fraudada com o referido contrato seria a norma trabalhista. Contudo, caberia tão-somente à Justiça do Trabalho, se e quando provocada, desconsiderar o vínculo entre as duas pessoas jurídicas e qualificar de empregatício o vínculo entre o clube e o treinador de futebol.

Por outro lado, o próprio direito tributário brasileiro admite expressamente a existência de pessoas jurídicas sujeitas ao IRPJ que prestam serviços de “cantor, músico, dançarino (...), fisicultor, ou assemelhados” (artigo 9º, XIII da Lei nº 9.317/96), as quais não podem optar pelo regime simplificado de recolhimento de tributos denominado Simples. Se não podem optar pelo Simples, o qual se direciona exclusivamente para as pessoas jurídicas (e não para as pessoas físicas), essas sociedades devem obrigatoriamente recolher o IRPJ, além de todos os demais tributos (PIS, Cofins, CSL) incidentes sobre as receitas e resultados das pessoas jurídicas. O acórdão cita o artigo 146, § 3º do RIR/99 para defender que, somente se fosse uma “sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada”, a sociedade do treinador poderia se submeter ao IRPJ. Ora, esse dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda é simples repetição da norma legal que extinguiu o regime de *transparência fiscal* (com presunção de distribuição automática de lucros) a que eram submetidas antigamente as sociedades civis de profissão regulamentada, não tendo portanto nada a dizer a respeito da submissão de sociedades comerciais ou empresárias ao IRPJ.

Por outro lado, em que medida essa opção adotada pelo contribuinte teria agredido, violentado ou frustrado os propósitos da lei e do sistema tributário brasileiro? O legislador tributário, na última década, tem claramente fomentado a prestação de serviços por meio de pessoas jurídicas, principalmente a partir da medida que isentou de imposto de renda a distribuição de lucros e dividendos aos sócios das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbi-

trado (artigo 10 da Lei nº 9.249/95). Como a maioria das pessoas jurídicas de pequeno e médio porte recolhe o IRPJ pelo lucro presumido, o artigo 10 da Lei nº 9.249/95 permite que uma considerável parcela do lucro contábil dessas pessoas jurídicas não seja atingida *de fato* nem pelo IRPJ nem pelo IRPF. Como contrapartida, o legislador federal tem aumentado sistematicamente a arrecadação das contribuições que incidem sobre a receita das pessoas jurídicas.

Finalmente, há de se ter em conta que a sociedade do treinador de futebol foi criada independentemente e muito antes de entabular o contrato com o clube de futebol, e além disso não se furtou – conforme consta do acórdão – a arcar com todas as consequências da tributação de uma pessoa jurídica (pagamento de CSL, PIS, Cofins, contribuição previdenciária sobre *pro-labore*, ISSQN sobre a receita bruta, etc.).

Por todos esses motivos, cremos que o caso é de elisão, de um tipo de elisão indiretamente induzido pela própria legislação tributária. Uma evidência disso é que aproximadamente um ano após a prolação do acórdão do CC-MF ora comentado, a legislação tributária *reagiu*, não contra a celebração de contratos entre pessoas jurídicas envolvendo serviços artísticos ou culturais, mas contra a desconconsideração administrativa desses contratos e sua tributação pelo IRPF.¹⁰⁴ As formas de lidar com essa elisão são outras, e bem conhecidas. No direito interno de diversos países e nos tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda, os rendimentos de empresas de artistas e desportistas tem sistemática própria de tributação. O legislador brasileiro tem a opção de vedar que as sociedades com objeto social ligado a essas atividades optem pelo lucro presumido, ou então a opção de elevar para um patamar mais realista o percentual do lucro presumido relativo a tais sociedades, tanto para fins de IRPJ quanto de CSL.

¹⁰⁴ Dispõe o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005: “Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no artigo 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil”.

II. A outra crítica que se deve fazer ao acórdão do CC-MF é de ordem formal ou metodológica. O voto do Relator não expõe com clareza nem o método nem a base legal que fundamentaram sua decisão de submeter os rendimentos ao IRPF e não ao IRPJ. O acórdão, ainda que não o tenha admitido expressamente, promoveu a desconconsideração (para efeitos tributários) do contrato entre as duas pessoas jurídicas e requalificou juridicamente o pagamento de determinados valores, que deixou de ser qualificado como pagamento a pessoa jurídica e passou a ser qualificado como pagamento a pessoa física assalariada. Essa desconconsideração e essa requalificação ficam patentes no seguinte trecho da ementa oficial: “Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi *desclassificada* e *convertida* em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício” (destacamos).

É importante observar que em dois aspectos o acórdão reformou a decisão administrativa de 1ª instância: permitiu que os valores de IRPJ pagos pela sociedade fossem considerados na liquidação do crédito tributário do IRPF, e reduziu de 150 para 75% a multa de ofício. Ora, esses dois aspectos demonstram que o que o acórdão fez foi passar a considerar como *elusão* o que a 1ª instância havia considerado como *evasão*.

Mas, com base em que norma legal o acórdão pôde promover esta desconconsideração/requalificação dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte? O julgamento de 1ª instância afirmara expressamente que se julgava “também fundamentado no parágrafo único do artigo 116 do CTN” (p. 5 do voto do Relator), mas o Consequente Relator deu a entender que discordava dessa fundamentação: “Equívocos à parte, é sabido que este dispositivo trazido ao Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104, de 2001, está à mercê de regulamentação por meio de lei ordinária” (p. 30 do voto do Relator).

O julgamento de 1ª instância afirmara a ocorrência de simulação, contra o que afirmou o Relator: “Tenho a convicção que, no caso presente, a simulação não ficou caracterizada” (p. 30 do voto do Relator). Por outro lado, o Relator reconheceu que “no presente lan-

çamento não se cogitou desconsiderar a existência da pessoa jurídica que permanece com sua personalidade intacta" (p. 20 do voto do Relator).

Ora, se por um lado se reconheceu que não houve simulação por parte do contribuinte, e por outro lado se assumiu que não se tratava de desconsideração da personalidade jurídica nem era aplicável o artigo 116, parágrafo único do CTN, então qual o fundamento e qual a norma jurídica que lastrearam e justificaram a desconsideração e a requalificação dos atos do contribuinte? O acórdão não indica a resposta, o que é preocupante. Preocupante porque isso demonstra que a maioria da 6ª Câmara acredita que para combater a elusão não é preciso identificar nem a presença de simulação nem a presença da conduta prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN (chamemo-la de "fraude à lei", "abuso do direito" ou "simulação por vício/defeito de causa"), basta interpretar *corretamente* a legislação tributária.

Em suma, pensamos que é positivo que a jurisprudência do CC-MF haja abandonado a antiga postura ultraformalista no controle dos atos de elisão tributária. Contudo, urge que a nova postura seja assumida explicitamente e assentada em claros pressupostos materiais e metodológicos. Os Conselheiros sempre devem deixar claro *por que* (Simulação? Fraude à lei? Artificialidade/Abuso de forma? Ausência/Defeito de causa do negócio jurídico? Ausência de propósito comercial nas operações?) estão desconsiderando e requalificando atos e negócios jurídicos do planejamento posto em prática pelo contribuinte, e *qual a fundamentação legal* (artigos 116, parágrafo único, 118, 123, 149, VII do CTN, algum dispositivo do Código Civil) que lhes autoriza a efetuar tão delicada operação. Essa importante tarefa do CC-MF seria enormemente facilitada pelo pronto julgamento pelo STF do mérito da ADI nº 2.446, e pela regulamentação federal dos procedimentos para a aplicação do artigo 116, parágrafo único do CTN.

O DIREITO À ECONOMIA DE IMPOSTO – SEUS LIMITES (ESTUDO DE CASOS)

Misabel Abreu Machado Derzi

Profa. Cursos de Graduação e Pós-graduação da Faculdade de Direito da UFMG.
Profa. Titular de Direito Financeiro e Tributário das Faculdades Milton Campos.
Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Advogada e Consultora.

1. Introdução

A introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional e o novo Código Civil Brasileiro de 2002 continuam a suscitar dúvidas sobre os limites do direito do contribuinte à economia de imposto, por meio de planejamento tributário. Os institutos da fraude à lei (artigo 166, VI), do abuso de direito (artigo 187) e do abuso de personalidade jurídica (artigo 50), disciplinados no Código Civil, ressuscitam velhos debates e alimentam outros, instalando-se ambiente de insegurança e de instabilidade para as decisões empresariais da mais alta relevância. A jurisprudência administrativa e judicial ainda não delimitaram os marcos divisórios entre evasão e elisão e, com isso, o exercício de direitos fundamentais do contribuinte (como o de se estabelecer em qualquer parte do território; de se organizar empresarialmente da melhor forma; de não sofrer confisco ou tributação superior à sua capacidade contributiva; o direito de preservar a sociedade empresarial que, reunindo capital e trabalho, cumpre função social inegável na geração de emprego, de riqueza e de desenvolvimento), fica profundamente comprometido. Nesse quadro, a análise de algumas decisões jurisprudenciais é importante.