



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

**A ELUSÃO TRIBUTÁRIA E OS LIMITES À REQUALIFICAÇÃO
DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

LIVIA DE CARLI GERMANO

Orientador: Professor Associado Heleno Taveira Tôrres

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

SÃO PAULO, 2010

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

**A ELUSÃO TRIBUTÁRIA E OS LIMITES À REQUALIFICAÇÃO
DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do Título de Mestre em Direito Tributário, sob orientação do Professor Associado Heleno Taveira Tôrres.

SÃO PAULO
2010

BANCA EXAMINADORA

“... a deal done by very smart people that, absent tax considerations, would be very stupid.”

Michael J. GRAETZ

AGRADECIMENTOS

De certa forma todos os que conviveram comigo nesses três anos participaram dessa empreitada e são depositários da minha gratidão, seja pelo auxílio quanto aos estudos seja pelo apoio dado de forma indireta mas sem o qual eu não poderia chegar a essas linhas. Devo, porém, deixar aqui alguns registros.

O acesso a grande parte da bibliografia estrangeira foi possível graças ao amplo acesso às bibliotecas da Faculdade de Direito da Universidade de Barcelona e do International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), em Amsterdam. Na Espanha devo meus sinceros agradecimentos àquela universidade, o que faço nas pessoas dos Professores José Juan Ferreiro Lapatza e Luis Manuel Alonso González. Na Holanda não posso deixar de agradecer à Séverine Baranger, pela acolhida no IBFD e pelo fundamental auxílio quanto às alterações da legislação francesa, e à Renata Fontana, pelo imprescindível apoio na pesquisa bibliográfica, durante e após a visita àquele país. Meus especiais agradecimentos ainda à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), por permitir a minha presença em evento em Barcelona. Nada disso teria sido possível sem a participação do Professor Heleno Torres, a quem devo muito mais do que a orientação neste projeto. Por fim, menções especiais são devidas ao Renato, pelo apoio de sempre e os indispensáveis comentários críticos à redação final, ao Drake, à minha família e meus amigos de Vitória e de Mandaguçu, à Clarice e à Tathyana, aos Uspaladinos e aos amigos do escritório.

SINOPSE

O presente estudo examina os limites à requalificação dos negócios jurídicos no Brasil, seja pelas autoridades fiscais seja pelo legislador tributário (infraconstitucional) com a criação de regras específicas e gerais para o controle da elusão fiscal. Para tanto, considera-se a elusão fiscal como figura autônoma, buscando-se identificar os critérios para a delimitação desta “zona cinzenta” existente entre a conduta *contra legem* (evasão) e aquela que não contraria, quer direta quer indiretamente, o ordenamento (elisão), e que corresponde à prática de atos aparentemente lícitos mas que ferem indiretamente o ordenamento. A identificação de tais critérios coloca em relevo a importância da causa dos negócios jurídicos e a noção de ilicitude atípica que qualifica os atos e negócios aparentemente lícitos porém desprovidos de causa, engendrados exclusivamente com vistas à economia de tributos. Analisa-se então como o ordenamento positivo brasileiro trata esta categoria de atos e negócios, buscando delimitar o que a administração fiscal está autorizada a fazer no combate à elusão fiscal. Em seguida, passa-se ao exame do controle da elusão fiscal realizado pela via legislativa, analisando-se os limites ao estabelecimento de regras específicas de prevenção ou de correção da elusão baseadas em ficções e presunções, as regras antielusivas constantes de convenções internacionais firmadas pelo Brasil, bem como a experiência estrangeira no estabelecimento de regras gerais antielusivas. Ao final, abordamos o conteúdo da regra geral antielusiva brasileira.

Elisão – evasão – elusão – fraude à lei – abuso do direito – abuso de Direito – planejamento tributário – regras antielusivas – regras antielisivas – ilícitos atípicos

ABSTRACT

This research examines the limits applicable to the reclassification of activities by the Brazilian tax authorities or the Brazilian tax legislator (i.e., ordinary law) by means of specific and general anti-avoidance rules. For this purpose, we consider tax avoidance as an autonomous concept, which consists of those transactions that appear legitimate but are indirectly against rules, and we attempt to identify the criteria for delimitation of the “gray area” between an activity that represents a direct violation of law – “tax evasion” – and one which does not infringe the law, either directly or indirectly – “valid tax planning”. The identification of such criteria emphasizes the importance of the purpose behind a legal transaction and the idea of an illegality which is not expressly defined by law applicable to those acts and transactions that, despite appearing legitimate, have no substance and are exclusively structured for the purpose of saving taxes. We then analyze how Brazilian legislation treats such activities and transactions in order to identify the limits to which tax avoidance schemes can be regulated by Brazil’s tax authorities. Next, we examine how Brazilian tax legislation deals with tax avoidance, and analyze the limits on the establishment of specific anti-avoidance rules based upon fictions and presumptions, of anti-avoidance rules found in double tax treaties concluded by Brazil, and general anti-avoidance rules based upon other countries’ practices. Finally, we address the substance of the general anti-avoidance rule under the Brazilian tax system.

Tax avoidance – tax evasion – fraud – abuse of law – tax planning – anti-avoidance rules – anti-abuse rules

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	I
SINOPSE	II
ABSTRACT	III
ÍNDICE	1
INTRODUÇÃO.....	3
1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E QUALIFICAÇÃO DOS ATOS PELO CONTRIBUINTE	9
1.1 Planejamento tributário.....	9
1.1.1 Limites ao planejamento tributário e a eficácia do princípio da capacidade contributiva.....	11
1.1.2 As relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado	15
1.2 Qualificação dos atos e negócios pelo contribuinte.....	18
1.2.1 Norma jurídica e nascimento da relação jurídica tributária	19
1.2.2 Qualificação e interpretação	21
2. ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO	24
2.1 Os critérios tradicionalmente utilizados para determinar a admissibilidade da qualificação adotada pelo contribuinte.....	24
2.2 Elisão e evasão fiscal: a questão terminológica	27
2.3 Elisão Fiscal.....	29
2.4 Evasão fiscal	31
2.5 Elusão fiscal como <i>tertium genus</i>	33
2.5.1 A elusão na doutrina tributária brasileira	38
3. ELUSÃO FISCAL: CRITÉRIOS DE APLICAÇÃO E DISTINÇÃO DE FIGURAS AFINS.....	42
3.1 A importância da causa.....	42
3.2 A elusão como espécie de ilícito atípico (fraude à lei intrínseca).....	50
3.2.1 “Fraude à lei” e “fraude à lei imperativa”	57
3.2.2 Abuso do direito e abuso de Direito.....	60
3.3 Elusão fiscal e “negócios anômalos”	65
3.3.1 Simulação.....	65
3.3.2 Negócio jurídico indireto e negócio fiduciário	70

4.	O CONTROLE DA ELUSÃO FISCAL PELA ADMINISTRAÇÃO	78
4.1	Requalificação dos atos e negócios pelas autoridades fiscais	78
4.1.1	Dolo, fraude e simulação	81
4.1.1.1	O conceito típico (federal) de fraude: artigo 72 da Lei nº 4.502/64	84
4.1.1.1.1	A aplicação da multa qualificada apenas se justifica se provado o dolo	84
4.1.1.1.2	A multa qualificada e as hipóteses de simulação	86
4.2	Negócios praticados com a única finalidade de economizar tributos (motivo): requalificação possível?	87
5.	O CONTROLE DA ELUSÃO POR MEIO DE REGRAS ANTIELUSIVAS	89
5.1	Os tipos de regra antielusiva	89
5.2	A relação entre os tipos de regra antielusiva	93
5.2.1	Regras de prevenção ou de correção da elusão <i>versus</i> simulação: estudo de caso	95
5.3	Regras de prevenção ou de correção da elusão	97
5.3.1	O controle da elusão por meio de ficções e presunções	98
5.3.2	A proporcionalidade e o tratamento das presunções no Direito Tributário	103
5.3.3	O debate sobre a constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/01 (ADI 2588)	108
5.4	Normas antielusivas e os acordos internacionais	115
5.5	Regras gerais antielusivas	120
5.5.1	As cláusulas gerais	120
5.5.2	A experiência estrangeira	122
5.5.2.1	Diretivas da Comunidade Européia e jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu	123
5.5.2.2	Itália	130
5.5.2.3	Espanha	135
5.5.2.4	França	142
5.5.2.5	Alemanha	147
5.5.2.6	Estados Unidos da América e Reino Unido	150
5.5.3	A regra geral antielusiva no ordenamento jurídico brasileiro	156
5.5.3.1	O parágrafo único do artigo 116 do CTN	157
6.	CONCLUSÕES	165
	BIBLIOGRAFIA	172

INTRODUÇÃO

O presente estudo examina conceitos de teoria geral do direito sob o prisma do direito positivo brasileiro¹ na busca pela definição da elusão tributária e dos limites à requalificação dos atos e negócios jurídicos.

Iniciamos com a análise do planejamento tributário e da qualificação dada pelos contribuintes aos seus atos e negócios, delimitando as fronteiras entre a qualificação e a interpretação. No capítulo seguinte examinamos os conceitos de evasão e elisão tais como abordados pela doutrina nacional. Isso nos permite verificar que a consideração exclusivamente da dicotomia *elisão x evasão*, fruto da falta de compreensão do fenômeno elusivo, fez com que muitos autores nacionais ou ignorassem a necessidade de repreensão de tais condutas ou buscassem a importação de conceitos relacionados a ordenamentos jurídicos estrangeiros e de aplicabilidade duvidosa no país. Assim, temos, de um lado, quem restrinja a discussão ao campo da moral² ou entenda que cláusulas como as antielisivas seriam tentativas de agressão indireta ou oblíqua ao princípio da tipicidade da tributação³. Estes incorrem no equívoco de confundir a licitude do negócio jurídico adotado pelas partes com os efeitos deste negócio, principalmente em face da legislação tributária⁴. De outro lado, temos os adeptos de teorias como as do “abuso de formas” e “abuso de/do direito” como medidas de controle da elusão fiscal⁵, bem como aqueles que pretendem conferir eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva⁶. Seu principal desafio está na

¹ “*La evasión fiscal debe estar referida a un determinado país cuyas leyes tributarias se transgreden. Pensamos que la investigación solo encuentra rela utilidad cuando se efectúa esta limitación espacial, sin que ello signifique olvidar una serie de constantes generales de la evasión, aplicables a la mayoría de los países.*” (VILLEGAS, Hector B. *La evasión tributaria. Revista de Direito Público*, n. 25, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 32)

² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus. 1998, p. 142.

³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 39.

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 195.

⁵ Para Ricardo Lobo TORRES, posições teóricas atuais como a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito; “*só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos*” (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 220).

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.

compatibilização de tais teorias com as particularidades do ordenamento jurídico brasileiro⁷.

A constatação de que o ordenamento não acolhe negócios jurídicos compostos de atos lícitos (se individualmente considerados) porém engendrados com vistas principal ou exclusivamente à obtenção de economia tributária é revelada na tendência jurisprudencial de se resolver determinado caso não apenas segundo a observância dos requisitos formais e dos princípios da legalidade e da liberdade de organização, mas mediante a análise de outros aspectos e circunstâncias dos fatos ocorridos e atos praticados⁸.

Não se nega que princípios constitucionais como a legalidade e a liberdade de organização das atividades econômicas devam ser respeitados, apenas se reconhece que tais direitos não são absolutos ou irrestingíveis, na medida em que se inserem em um sistema constitucional formado também por outros princípios de igual dignidade. Estender a capacidade contributiva em detrimento da legalidade constitui afronta ao ordenamento, mas permitir que a mera formalidade jurídica impere contra a substância da capacidade contributiva do contribuinte, atendendo exclusivamente à legalidade, configura desprezo à neutralidade tributária, impedindo que a livre concorrência se implemente adequadamente⁹. É preciso promover um balanço entre

⁷ “é mister de qualquer doutrina em matéria tributária que se elabore neste país separar a experiência jurídica que se desenvolve no Brasil de quaisquer outras existentes no mundo, em vista do particularismo da nossa Constituição, por tratar amiúde do Sistema Tributário Nacional, analiticamente.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 51).

⁸ Embora esteja mais consolidada no âmbito administrativo, também na esfera judicial se verificam decisões neste sentido. Tornou-se célebre o caso julgado pelo extinto Tribunal Federal de Recursos que envolveu a formação, pelas mesmas pessoas físicas, de oito sociedades optantes pelo lucro presumido dedicada ao comércio de calçados e que tinham uma única fornecedora no regime de lucro real (Apelação Cível nº 115.478-RS, Sexta Turma, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 18.02.1987 e publicado na Revista do Tribunal Federal de Recursos 146: 217, 1987). Há também precedentes mais recentes como a Apelação Cível julgada pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, processo: 200204010140216/RS, Primeira Turma, em 25.05.2005, publicada em 22.06.2005: “AÇÃO FISCAL. INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ELISÃO FISCAL. LANÇAMENTO. LEGALIDADE. Constitui dever imanente da administração pública não só fiscalizar como também zelar pelo interesse público, coibindo práticas lesivas ao Erário. Dessa forma, não se afigura ilegal o lançamento levado a efeito após a constatação de que as operações de incorporação de empresas realizadas pela parte autora tinham nítido objetivo de evasão fiscal.”. Para a análise da jurisprudência v. YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. Análise geral. In: SRF. *Tributação Da Renda No Brasil Pós Real*. Brasília: SRF/Dupligráfica, 2001. p. 179-187.

todos esses princípios, de forma a que todos sejam aplicados, da melhor forma possível, respeitando-se os limites do ordenamento tributário brasileiro. Esta não é uma tarefa fácil, “[p]ero la dificultad de una tarea no puede justificar nunca el darle la espalda. La inhibición del jurista ante los problemas de su tiempo trae consigo problemas mucho más graves que aquellos que por pereza o indiferencia dejan de abordarse en el momento oportuno.”¹⁰

Em um ordenamento que protege a livre iniciativa, garante a propriedade privada nos limites de sua função social e, face à necessidade de regular os tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte, prescreve como “*facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*”¹¹, tem-se como conclusão necessária que a finalidade de economizar tributos não é, em si, um ilícito, porém os atos e negócios levados a efeito pelos contribuintes devem não contrariar, *direta ou indiretamente*, o ordenamento.

Quando se discute a legalidade de atos e negócios praticados no âmbito de um planejamento tributário verificamos que entre a legítima economia de tributos (elisão) e a prática de atos em frontal descumprimento às normas (evasão) existe uma espécie de “zona cinzenta”. Trata-se daqueles atos ou negócios que, embora não proibidos¹², são praticados pelo contribuinte mediante a utilização de “artefatos”¹³ dolosos visando principal ou exclusivamente à diminuição da carga tributária. Esses são os negócios qualificados como elusivos.

¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda e Derecho – Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, v. 1, Madrid: Instituto de Estudios Políticos. 1962, p. 449.

¹¹ Trecho do artigo 145 da Constituição, grifos nossos.

¹² “*L’elusione dell’imposta non è illecita nel senso che colui che compie negozi elusivi urti contro un divieto della legge*” (HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. Dino JARACH. Milano: Giuffrè, 1956. p. 151).

¹³ A referência a artefatos é feita por Raffaello LUPI para diferenciar o artifício “*fatto ad arte*” daquele artifício que envolve a prática de atos fictícios, ou seja, da simulação (LUPI, Raffaello. *Elusione: esperienze europee tra l’uso e l’abuso del diritto tributario*. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 269)

A elusão deriva do latim *ex ludere*, de *ludus* (jogo), sendo em termos fiscais a atitude de minimizar a carga tributária por meio dessa espécie de “jogo” (*prendersi gioco dell’amministrazione finanziaria*)¹⁴.

O tratamento da elusão fiscal como figura autônoma, ao lado das já muito discutidas elisão e evasão, abre uma nova perspectiva na análise dos negócios praticados no âmbito do chamado planejamento tributário. Daí porque o terceiro capítulo é dedicado à investigação do que torna um ato ou negócio contrário ao ordenamento a ponto de ele ser passível de desconsideração para efeitos fiscais, contexto que nos leva à consideração das noções de “causa” nos negócios jurídicos e de ilicitude atípica¹⁵. A definição das características gerais da elusão é seguida da análise das diferenças específicas desta com relação à fraude à lei imperativa, aos abusos do direito e de Direito, à simulação e aos negócios fiduciários e indiretos.

Uma vez definidos os critérios para a qualificação da elusão e sua natureza jurídica, bem como traçadas as diferenças específicas em relação a outras figuras, o quarto capítulo busca então identificar, no direito positivo brasileiro, os limites à requalificação dos negócios jurídicos pela Administração fiscal, de uma forma em que se respeite o princípio da legalidade mas sem prejuízo de outros princípios constitucionais como os da igualdade e da proteção à livre concorrência.

A partir de então é possível investigar com rigor metodológico o papel das regras antielusivas no Brasil, assim entendidas as regras que autorizam a requalificação de negócios para fins tributários sempre que verificados os seus pressupostos de aplicação.

O quinto capítulo cuida assim da análise de como a elusão fiscal é controlada pela legislação. A busca pelo fechamento de espaços no sistema que dão

¹⁴ VALENTE, Piergiorgio. L’Elusione nelle Operazioni di riorganizzazioni societaria: problemi Esetetici dell’art. 10, Legge 408/1990 e confronto com esperienze straniere. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, ano LVI, n.1, Parte Prima, Milano: Giuffrè, 1997. p. 115, nota 1.

¹⁵ Na definição de ATIENZA e MANERO: “*Los ilícitos atípicos son acciones que, prima facie, están permitidas por una regla, pero que, uma vez consideradas todas las circunstancias, deben considerarse prohibidas.*” (ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. Argumentación e ilícitos atípicos. *Revista de Ciencias Sociales – Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Valparaiso*. n. 45. Edeval: Valparaiso. 2000. p. 356)

ensejo à elusão fiscal leva à edição de normas de prevenção ou de correção (também designadas *normas específicas antielisão*¹⁶), bem como o que a doutrina tem denominado “cláusula geral antielisiva” – na verdade “cláusula geral antielusiva”, já que o que se busca reprimir é sempre a elusão e não a elisão, que é lícita e perfeitamente compatível com o ordenamento. As normas de prevenção costumam trazer consequências tributárias específicas para a prática de determinado comportamento, torná-lo obrigatório ou proibido, ou ainda estabelecer presunções ou ficções jurídicas. Daí porque são criadas também as cláusulas gerais¹⁷ antielusão. Ambas buscam recompor a juridicidade do sistema, violada pela elusão¹⁸, sendo que as primeiras se utilizam de norma específica que previamente tipifica a ilicitude enquanto as normas gerais antielusivas estão fundadas na noção de ilícito atípico.

A consideração sobre os tipos de regra antielusiva é seguida da análise da relação que se estabelece entre elas nos casos em que o ordenamento positivo prevê, ao lado de regras gerais, regras específicas para o controle da elusão. Em seguida, analisamos com mais detalhe as regras específicas e, constatando que estas geralmente estabelecerem presunções e ficções legais, investigamos em que medida a edição deste tipo de norma fere o ordenamento jurídico brasileiro e qual o critério para esta análise. O exame é finalizado com a abordagem de um caso prático, atualmente em debate no Supremo Tribunal Federal, relativo à distribuição automática de lucros de coligadas e controladas no exterior, constante do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Em seguida, voltamos nossa atenção às regras gerais antielusivas, buscando delinear as características desse tipo de norma e examinando a experiência estrangeira, rica tanto em debates teóricos quanto práticos sobre a matéria. Examinamos brevemente as diretivas editadas pela Comunidade Européia e a Jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu acerca do controle da elusão fiscal, assim como as legislações internas da Itália, Espanha, França, Alemanha, Estados Unidos e Reino

¹⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 277, para quem essa denominação seria imprópria, uma vez que o descumprimento dessas normas, que tipificam condutas elusivas como hipóteses de incidência para a constituição de obrigações tributárias ou de infrações, implica infração à legislação tributária, de maneira que já não se trata de elusão, mas de evasão de tributos.

¹⁷ Em oposição à previsão específica de determinado comportamento que vise à economia de tributos de maneira elusiva ou mesmo ilegal.

¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003, p. 196.

Unido. Por fim, investigamos se, diante da atual configuração do direito positivo brasileiro, existe a necessidade da edição de uma regra geral antielusiva e qual poderia ser a configuração possível dessa norma.

Ao final do estudo buscamos retomar as conclusões preliminares extraídas de forma a traçar, objetivamente, os limites à requalificação dos negócios jurídicos seja pela Administração, diante do direito positivo vigente, quer mediante o estabelecimento de regras para o controle da elusão fiscal.

1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E QUALIFICAÇÃO DOS ATOS PELO CONTRIBUINTE

1.1 Planejamento tributário

A discussão sobre a elusão fiscal questiona os limites do planejamento tributário, expressão que, nas palavras de Heleno TÔRRES designa “*tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer conseqüência dos atos projetados.*”¹⁹. A definição leva em consideração objetivo visado pelo contribuinte e não os efeitos dos atos praticados, na medida em que o planejamento tributário é tomado como ato pré-jurídico.

Há quem prefira definir planejamento tributário pelos efeitos obtidos. Assim entende Brandão MACHADO, para quem o planejamento tributário “*se caracteriza pelo arranjo jurídico dos negócios do contribuinte de tal maneira que logra reduzir ou eliminar a carga dos impostos, sem infringir, obviamente, nenhum preceito de lei*”²⁰. Neste sentido, alguns autores restringem a definição de planejamento tributário de modo a abranger apenas a prática de atos lícitos, afirmando que a prática de ilícitos descaracteriza o planejamento. Para Marco Aurélio GRECO, “*toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito*”²¹.

Embora as definições tenham em comum o destaque para a licitude do planejamento tributário, vale a ressalva de que não se pode confundir o planejamento tomado como procedimento com seu conteúdo, ou seja, os atos e negócios praticados e o resultado daí advindo.

¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira; Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01). In: Oliveira Rocha, Valdir de (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 5, São Paulo: Dialética, 2001, p. 103.

²⁰ MACHADO, Brandão. Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda – PN 46/87. *Repertório IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. n. 17, Caderno 1, São Paulo: IOB, 1988. p. 250.

²¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, São Paulo: Dialética, 2004, p. 78.

O planejamento tributário nada mais é do que o estudo que, antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso. O termo não designa, necessariamente, a prática de atos lícitos ou ilícitos, mas apenas a atitude de programar atos e negócios levando em consideração a economia de tributos²².

O tema envolve a análise dos princípios e regras constitucionais. De fato, o planejamento tributário é entendido como um expediente a serviço da autonomia privada e da livre iniciativa²³, na medida em que o ordenamento jurídico brasileiro garante a propriedade privada, nos limites de sua função social, facultando ao contribuinte organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível²⁴. A ausência de incompatibilidade entre o dever constitucional de contribuir e os princípios da autonomia privada e da livre iniciativa permite ao contribuinte planificar suas decisões da forma como considere mais adequada a seus interesses. Contudo, não se pode prescindir da conjugação

²² “TAX PLANNING - Arrangement of a person’s business and /or private affairs in order to minimize tax liability”. OECD Glossary of tax terms. Disponível em http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html, acesso em 7.08.2009.

²³ Constituição Federal:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;”

Art. 5º (...)

“XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;”

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência; (...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

²⁴ Para NABAIS, o princípio da livre disponibilidade econômica exige que se permita, com maior amplitude possível, a livre decisão do indivíduo em todos os domínios da vida, e que a limitação dessa liberdade de decisão apenas seja admitida “quando, do seu exercício sem entraves, resultem danos para a colectividade, ou quando o estado tenha de tomar precauções para que se possa conservar e manter essa mesma liberdade de decisão.” Este princípio implica que a ordem jurídica garanta uma economia de mercado e que o Estado desempenhe tarefas econômicas supletivas ou subsidiárias o que, em termos do (sub)sistema tributário, implica o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na “liberdade destes planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade estadual e para actuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal (tax ou fiscal planning, Steuerplanung) da sua vida, (...) contanto que, por uma tal via, se não viole a lei do imposto, nem se abuse da configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica.” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 204-206).

dessas normas com os demais princípios e valores de nosso ordenamento, tais como a legalidade²⁵, a segurança jurídica, a igualdade²⁶, a capacidade contributiva e a função social da propriedade. E é nesta conjugação que as divergências doutrinárias se revelam, principalmente quando entram em cena os extremos²⁷.

1.1.1 Limites ao planejamento tributário e a eficácia do princípio da capacidade contributiva

O debate sobre os limites do planejamento tributário tem evoluído sensivelmente no Brasil, seja em razão de alterações legislativas²⁸, seja devido ao surgimento de diversas correntes doutrinárias e posições jurisprudenciais a respeito do tema. Comentando sobre a evolução da doutrina sobre o assunto, MARCO AURÉLIO GRECO observa que, de uma visão inicial que defendia a liberdade absoluta e ilimitada do contribuinte, salvo simulação, o debate evoluiu para a contaminação dos planejamentos por fraude à lei, abuso do direito e abuso de formas, de tal sorte que, segundo este autor, atualmente o desafio é determinar o peso e a eficácia do princípio da capacidade contributiva²⁹.

A discussão, porém, somente toma utilidade prática se estiver referenciada a um dado ordenamento. No caso, a proposta é tratar especificamente do ordenamento jurídico brasileiro, com sua Constituição analítica e todas as particularidades que isso

²⁵ “O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”. (ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. N. 8. ano XI, São Paulo, RT, 1972. p. 80).

²⁶ “A fuga aos impostos nada traria de mal ao mundo se todos os contribuintes estivessem em condições de fugir e fugir em condições de igualdade. Mas isso é de todo inverificável, pois fugitivos só alguns estão em condições de o ser.” (NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 488-489).

²⁷ Neste sentido, já na década de 80 Diva MALERBI conclui: “Em resumo: as doutrinas existentes a respeito da natureza e regime jurídico da elisão tributária, todas elas, acabam por resolver esse dilema doutrinário, ora postulando a interferência do princípio da isonomia tributária (e/ou da capacidade contributiva), ora postulando a só interferência do princípio da legalidade em matéria tributária” (MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 36).

²⁸ Referimo-nos principalmente à Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e sua tentativa de regulamentação com a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.

²⁹ O autor identifica as seguintes fases: (i) Liberdade, salvo simulação – em que o limite à liberdade de auto-organização do contribuinte é a simulação; (ii) Liberdade, salvo patologias – na qual se coloca como limite à liberdade de auto-organização do contribuinte também as formas patológicas de organização, o que implica discussão sobre figuras como fraude à lei, abuso do direito e abuso de formas; (iii) Liberdade com capacidade contributiva – fase em que não há limites à liberdade de auto-organização do contribuinte, mas as manifestações de capacidade contributiva devem ser tributadas (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 126 et seq).

acarreta³⁰. Assim, é importante ressaltar que, no Brasil, qualquer pretensão de eficácia positiva da igualdade e da capacidade contributiva em matéria tributária deve ser analisada com cautela, principalmente por se tratar de preceitos constitucionais de proteção ao indivíduo, postos entre as “limitações constitucionais ao poder de tributar”, e cuja aplicação não pode se dar em detrimento da legalidade³¹.

Antes de analisarmos a eficácia do princípio da capacidade contributiva, convém examinar seus aspectos objetivo e subjetivo. SAMPAIO DÓRIA leciona que, objetivamente encarado, o princípio da capacidade contributiva consubstancia a exteriorização de riquezas capazes de suportar a incidência do ônus fiscal, de forma que, consistindo a tributação em uma absorção da renda ou patrimônio particulares, onde inexistam estes, será materialmente impossível exercer-se o poder tributário. Uma vez verificada a existência de valores tributáveis, entra em cena a capacidade contributiva subjetiva, a fim de determinar qual a proporção da renda ou patrimônio que deve ser absorvida pela tributação, levando-se em conta fatores econômicos individuais³².

No mesmo sentido, CASALTA NABAIS observa que a capacidade contributiva abarca dois significados ou aspectos: por um lado, é vista como pressuposto, condição,

³⁰ “O extenso tratamento constitucional dedicado à matéria tributária tem conseqüências ainda não totalmente exploradas pela doutrina nacional, ao menos no que diz respeito à elusão tributária.” (CAVALI, Marcelo Costenário. *Clausulas Gerais Antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 261).

³¹ Neste sentido, observa Diva MALERBI que “No que tange ao alcance do princípio da isonomia, uníssonos se faz soar a doutrina no sentido de que tal princípio contém uma diretriz voltada ao legislador – a fazer com que a própria lei não possa ser editada em desconformidade com a isonomia – e uma diretriz voltada ao órgão aplicador do direito – de modo a fazer com que todos sejam nivelados diante da norma posta” (MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 43). Confira-se também Rubens Gomes de SOUSA, para quem a capacidade contributiva é “simplesmente um pressuposto que a lei adota para definir certos atos, fatos ou negócios como fatos geradores de tributos” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2 ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 61). E isso vale tanto aqui quanto alhures. Também na Espanha se entende que “no se puede apelar al principio de capacidad económica para hacer prevalecer unas consecuencias tributarias de la operación que no eran las espresamente previstas y establecidas por el legislador, ya que la capacidad contributiva que el artículo 31.1 de la Constitución proclama como principio de justicia tributaria es, ante todo, un mandato dirigido al legislador, que ciertamente puede ser utilizado como critério interpretativo, pero que por si mismo no puede fundar una obligación tributaria, que necesariamente requiere el concurso de la ley, puesto que en materia tributaria sólo el legislador establece la frontera de lo justo e injusto, sin más límites que el respeto a los principios constitucionales, siendo incompatible con las exigencias del Estado de Derecho que la Administración se convierta en intérprete de la justicia tributaria para establecer por sí misma y al margen de la ley qué situaciones deben soportar el Impuesto o en qué medida deben hacerlo”. (Tribunal Superior de Justicia de Navarra, Sentença de 16 de abril de 2001 (JT 2001, 360), citada por BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007. p. 170).

³² SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito constitucional tributário e 'due process of law'*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 181-182.

fonte ou substrato da tributação e, por outro, como critério ou parâmetro da tributação³³. O mestre português acrescenta que o princípio da capacidade contributiva não tem uma expressão unívoca quanto aos impostos, vislumbrando-se uma expressão ou concretização de primeiro grau nos impostos sobre o rendimento, uma expressão de segundo grau nos impostos sobre o patrimônio (ou sobre o capital) e uma expressão de terceiro grau nos impostos sobre o consumo³⁴. Assim, conclui que, no que respeita aos impostos indiretos o princípio da capacidade contributiva não deixa de ser relevante, embora assumam um caráter essencialmente objetivo³⁵.

Há quem defenda, no Brasil, a eficácia positiva da capacidade contributiva. Neste sentido, GRECO afirma que o princípio dirige-se também ao aplicador e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta. E exemplifica: *“da perspectiva da capacidade contributiva, quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que ela não esteja se referindo ao nome ‘compra e venda’, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda”*³⁶.

Essa linha, embora não negue a existência da legalidade, pretende restringir a função protetora desta aos casos de exercício “normal” da liberdade de contratar, de tal modo que o princípio da capacidade contributiva passa a ser fundamento positivo da tributação, mesmo para além das fronteiras do tipo no caso de exercício “abusivo” daquela liberdade³⁷. Ainda que fosse possível aceitar tal argumentação em sede constitucional, porém, esta linha de pensamento aplicada sem maior critério pode levar à pretensão de

³³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 462-463. Ressalte-se que a generalidade da doutrina conclui que as taxas e demais figuras tributárias com natureza remuneratória, retributiva ou reparadora não se subordinam sequer ao critério objetivo da capacidade contributiva, havendo de ser medidas por outros parâmetros constitucionais, notadamente pelo princípio da proporcionalidade *stricto sensu*, “segundo o qual a medida da taxa há-de ser proporcional aos específicos benefícios que proporciona aos que a suportam ou aos específicos custos que a administração tem de suportar para manter os correspondentes serviços” (cit. p. 474-476).

³⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 481.

³⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 491.

³⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 328-329.

³⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 105. O autor considera a posição de GRECO “audaciosamente original”, o que é tomado por este último como um elogio, pois “‘originalidade’ em matéria jurídica supõe exercício de liberdade de pensamento (art. 5º, IV) e, portanto, o respeitado colega me vê como alguém que não se limita a repetir acriticamente o que vem sendo dito há anos” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 329).

tributação por analogia, o que é vedado pelo art. 108, §1º, do Código Tributário Nacional³⁸. Não é preciso ir tão longe.

Os negócios jurídicos ingressam no direito tributário como “fatos” desencadeadores de efeitos tributários³⁹. Se a lei só tiver tributado o fato ‘A’ e não houver razão legítima para tratamento diferenciado, o contribuinte (na situação ‘A’) é que pode invocar a igualdade para receber tratamento isonômico com o indivíduo que esteja na situação ‘B’; não é o Estado que terá a prerrogativa de invocar a igualdade para (sem lei) tributar também o fato ‘B’⁴⁰.

DÓRIA já alertava sobre a superação da chamada teoria da interpretação funcional⁴¹ da legislação tributária, sendo uma das razões para a rejeição o fato de que o intérprete, a pretexto de fazer atuar o princípio da capacidade contributiva, tanto distende a lei que na realidade se substitui ao próprio legislador⁴².

³⁸ É verdade que há autores quem defenda que a vedação à analogia constante do artigo 108 do CTN comporta exceção (neste sentido, TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 405; JARDIM NETO, José Gomes. *Planejamento tributário: limites da elisão fiscal no Brasil*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro. São Paulo, 2008. p. 141-142 e 159). Esta não é porém a tese esposada pelo presente estudo.

³⁹ “Para o direito tributário, os ‘atos de direito privado’ ou ‘atos administrativos’ não transportam seus efeitos e contingências que ali operam ou possuem; valem como ‘fatos juridicamente qualificados’, por serem objeto da amaterialidade descrita na hipótese normativa da norma tributária.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 76).

⁴⁰ AMARO, Luciano. Planejamento Tributário e Evasão. In: *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 129.

⁴¹ A teoria funcionalista e defende ser a causa jurídica do tributo não a lei mas a capacidade contributiva. No Brasil Aliomar BALEEIRO, baseado em GRIZIOTTI, afirma que “Por temerária que seja a afirmação, cremos, entretanto, que a capacidade contributiva vale como princípio constitucional, ou standard, também para o juiz” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 358).

⁴² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 93. Clássico é o exemplo de BERLIRI, Luigi Vitorio. (BERLIRI, Luigi Vitorio. *L’imposta di Richezza Mobile*, Milano: Giuffrè, 1949. p. 326), referido por SAMPAIO DÓRIA (cit. p. 94) e ALFREDO AUGUSTO BECKER (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 124). Neste último: “mas dizer a priori e como regra geral, que – só porque a justificação do impôsto é a existência de uma determinada capacidade contributiva – uma empreitada que produza efeitos econômicos análogos aos da venda deve, só por tal circunstância, ser tributada como venda porque demonstra uma igual capacidade contributiva, seria como dizer que um gato soriano deve ser considerado como um cão, para os efeitos da aplicação do impôsto sobre cães, unicamente porque o imposto sobre cães é um imposto direto que repercute a capacidade contributiva, e a posse de um gato soriano demonstra uma capacidade contributiva não menor que a demonstrada pela posse de um cão felpudo. É claro que um tal esquema lógico de raciocínio pode ser autorizado e concludente no plano econômico-financeiro, contudo é inadmissível no plano jurídico” (cit. p. 112, grifos no original). Vale lembrar a crítica de BECKER de que “A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a

1.1.2 As relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado

As considerações acima acabam por levar à análise das relações entre Direito Tributário e Direito Privado. É cediço que o Direito Tributário não se constitui em espécie normativa distinta dos outros ramos, em vista do princípio de unidade do direito⁴³. Por sua vez, a lei tributária se vale de conceitos de Direito Privado, pois são estes que delimitam os fatos econômicos constitutivos do objeto da norma tributária⁴⁴. Ao se utilizar de tais conceitos o legislador tributário possui autonomia de qualificação, porém nos limites do quanto o ordenamento lhe autoriza⁴⁵. É o que declaram os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 117)

⁴³ BERLIRI, Luigi Vitorio. *L'imposta di Richezza Móbile*. Milano: Giuffrè, 1949. p. 318; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 110; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 49. Neste sentido, Eros GRAU observa que *“Por isso mesmo a interpretação do direito é interpretação do direito, e não textos isolados, desprendidos do direito. Não se interpretam textos de direito, isoladamente, mas sim o direito, no seu todo. (...)”* E continua: *“Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição”*. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34)

⁴⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. Planejamento tributário, consideração econômica da norma e aspectos de hermenêutica jurídica. In: ANDRADE, José Maria Arruda de. e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Orgs.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 405.

⁴⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 50. Conforme ensina também Misabel DERZI, *“o art. 109 autoriza o legislador a atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares. E, se o legislador tributário não o fizer expressamente, não poderá o intérprete adaptar o princípio ou instituto de Direito Privado para aplicar-lhe efeitos tributários especiais”* (em atualização a BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 685).

Assim, observados os limites constitucionais, em especial a repartição de competências, o legislador tributário pode ou não respeitar a configuração trazida pelo Direito Privado. Se assim o faz é porque quer gravar “esse” negócio em concreto e não “outro”, e, portanto, quer submeter à tributação a realidade econômica consubstancial a “esse” negócio⁴⁶. Neste caso, a remissão ao Direito Privado não somente é necessária como imprescindível.

Na classificação de BLUMENSTEIN⁴⁷ e TESORO⁴⁸, referida por ALCIDES JORGE COSTA⁴⁹, trata-se de hipótese de *recepção* – que segundo o autor pode ser *expressa*, quando a lei tributária incorpora conceitos, institutos e formas de Direito Privado tal como estão dispostas nesse ramo, ou *implícita*, quando a lei apenas menciona tais conceitos e institutos. Em lugar desta, e ainda segundo aquela classificação, a legislação tributária pode operar a *alteração explícita* dos conceitos, institutos e formas, conferindo-lhes nova roupagem, ou levar a uma *aplicação analógica*, quando exista lacuna no sistema do Direito Tributário. COSTA ressalva o seu entendimento de que não se pode falar em aplicação analógica do direito privado, mas antes do uso de figuras e conceitos comuns a ambos, ressaltando ainda que o sistema tributário constitucional brasileiro aponta uma solução e torna perigosa a adesão integral a esta ou àquela doutrina, sobretudo inspirada noutro ordenamento jurídico.

O exame das relações entre Direito Tributário e Direito Privado no ordenamento jurídico brasileiro é fundamental a uma interpretação *jurídica*⁵⁰ das normas

⁴⁶ BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007. p. 333. Por outro lado, Hermes Marcelo HUCK defende que “O conceito de direito privado quando utilizado pelo direito tributário ganha um significado próprio. (...) Quando incorporados pelo direito tributário, os institutos jurídicos privados sofrem um processo de transformação e, tal como metamorfoseados por uma pedra de toque, adotam a partir de então a lógica desse ramo do direito.” (HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 72).

⁴⁷ BLUMENSTEIN, E. *Sistema di Diritto delle Imposte*. Trad. It. Milano: Giuffrè, 1954. p. 23-24.

⁴⁸ TESORO, Giorgio. *Principii di Diritto Tributario*. Bari: Luigi Macri Ed., 1938. p. 10 *et seq.*

⁴⁹ COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.) *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 222-224. No mesmo sentido: TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 77-78.

⁵⁰ Diante da impossibilidade de se isolar os métodos utilizados pelo intérprete autêntico ou de hierarquizá-los, já que a formação das razões do entendimento, das razões da decisão, é inatingível, José Maria Arruda de ANDRADE pontua que “O que sobra para nós, operadores do direito, é a discussão sobre as justificativas de uma decisão (de um resultado do seguir uma regra). Nesse contexto é que serão exigidas justificativas

tributárias. Como não poderia deixar de ser, nossos tribunais superiores contemplam diversas decisões que corroboram este entendimento.

Por exemplo, o Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário (RE) nº 116.121, julgado em 11 de outubro de 2000, discutiu o item da lista de serviços relativo à locação de bens móveis, tendo decidido que

“A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional” (trecho da ementa).

Da mesma forma, no julgamento do RE 346.084, em 9 de novembro de 2005, o plenário entendeu que

“A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. (...). A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

baseadas em argumentos jurídicos (justificativas, não fundamentos cognitivos), procedimentos preestabelecidos e possibilidade de discussão (contraditório no processo, princípio democrático quando for o caso).” (ANDRADE, José Maria Arruda de. Planejamento tributário, consideração econômica da norma e aspectos de hermenêutica jurídica. In: ANDRADE, José Maria Arruda de. e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Orgs.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 406).

Nessa mesma linha, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio do Recurso Especial nº 189.225, julgado pela Segunda Turma em 4 de setembro de 2001, negou a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre os contratos de franquia, tendo o Min. Franciulli Netto asseverado que

“Permitir a primazia da cessão de marca em face da prestação de serviço, data maxima venia, significa transformar o contrato de franquia em contrato de locação. Seguindo esse raciocínio, conceder preeminência à prestação de serviços em face da cessão de marca importa em transfigurar o contrato de franquia em contrato de prestação de serviços. (...) Em outras palavras, embora o contrato de franquia também encerre uma cessão de marca, não pode ser cindido de forma tal que o Imposto sobre Serviços incida tão-somente na parte que envolva a cessão de uso de marca. (...) Assim, ainda que a lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68, admita interpretação extensiva, jamais seria possível alcançar o sentido pretendido pelo recorrido, tendo em vista que seria necessário uma criação legislativa por parte do hermeneuta.”⁵¹.

Reconheceu-se, portanto, que a hipótese de incidência tributária do ISS não contemplava a franquia, muito embora tal contrato claramente envolvesse demonstração de capacidade contributiva.

1.2 Qualificação dos atos e negócios pelo contribuinte

A investigação sobre os limites à requalificação dos atos e negócios pela Administração Fiscal não pode prescindir da análise do nascimento da relação jurídica tributária e de como o contribuinte qualifica os atos e negócios que pratica. Passamos assim a tratar do surgimento da relação jurídica tributária e da distinção entre qualificação e interpretação, de forma a esclarecer as bases sob as quais se funda o presente estudo.

⁵¹ O acórdão recebeu a seguinte ementa: “*TRIBUTÁRIO – ISS – ‘FRANCHISING’ OU CONTRATO DE FRANQUIA – D.L. 406/68 – LEI Nº 8.955/94 – PRECEDENTES. Não sendo o contrato de franquia uma simples prestação de serviço, mas de natureza complexa, não consta no rol das atividades especificadas pela Lei 8.955/94, para fins de tributação do ISS. Em obediência ao princípio tributário que proíbe a determinação de qualquer tipo de fato gerador sem apoio em lei, não incide o ISS sobre as atividades específicas do contrato de franquia*”.

1.2.1 Norma jurídica e nascimento da relação jurídica tributária

Ao buscarmos a compreensão de uma “norma”, iniciamos pela leitura do texto *stricto sensu*, ou seja, do enunciado enquanto suporte (físico) de significações. Interpretando-se o texto, buscam-se as significações contidas nos enunciados, ou seja, as proposições (sentidos). A partir daí é possível conjugar as proposições (sentidos de enunciados) de acordo com determinado esquema formal, de maneira que se compreenda um comando de dever ser⁵². Por fim, estabelecem-se vínculos de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas criadas no plano anterior, na forma superior de sistema.

O esquema formal de acordo com o qual se conjugam enunciados de forma a se obter um mínimo deôntico completo (norma jurídica) pode ser representado por $D[f \rightarrow (S' R S'')] /$ – ou seja: deve ser que, dado o fato f então se instale a relação jurídica R entre os sujeitos S' e S'' . Depreende-se, assim, que a compreensão de uma norma não depende apenas da leitura de textos e da compreensão de enunciados, mas da identificação nestes do juízo hipotético-condicional formado pela hipótese ou antecedente, que conterà elementos suficientes à descrição de um evento em termos hipotéticos, em determinadas circunstâncias de espaço e de tempo, e pelo conseqüente, o qual, uma vez ligado ao antecedente por um conector deôntico não modalizado, prescreverá uma relação jurídica entre dois sujeitos, esta sim modalizada, tendo por objeto uma prestação.

Precisamente, “*Por hipótese normativa entende a dogmática uma situação de fato (um comportamento, uma ocorrência natural, uma qualidade) que vem prevista na norma e à qual se imputa uma conseqüência, um efeito jurídico*”⁵³. Assim, a proposição-antecedente é um evento de possível ocorrência no contexto social, e não se dirige aos acontecimentos do mundo com o fim de regrá-los mas, pelo contrário, guarda com a realidade uma relação semântica de cunho descritivo. A hipótese implica o conseqüente

⁵² Embora as frases isoladas dos textos positivados possuam força prescritiva, esse teor prescritivo não basta, ficando na dependência de integrações em unidades normativas, como mínimos deônticos completos. Assim, uma coisa são os enunciados prescritivos, outras são as normas jurídicas, como “*significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 24).

⁵³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 119-120.

por força do operador deôntico colocado entre tais proposições. Este operador deôntico é neutro, ou seja, não se encontra modalizado em proibido, obrigatório ou permitido. O conseqüente, por sua vez, é a proposição relacional que enlaça dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória. Em outros termos, o conseqüente traz uma relação jurídica, modalizada. Quando a conduta prescrita nesta relação jurídica diz respeito a tributo estamos diante de relação jurídica tributária.

A previsão geral e abstrata não basta para disciplinar a conduta. Nos contornos da fenomenologia da incidência, a relação jurídica tributária nasce exatamente quando, ocorrido no mundo fenomênico o evento descrito abstratamente na hipótese de incidência, em determinadas circunstâncias de espaço e de tempo, tal evento é trazido para o mundo do direito mediante sua *transcrição em linguagem competente*⁵⁴, instaurando-se assim a relação jurídica que fará com que alguém deva a outrem determinada prestação.

É necessário portanto que a norma individual e concreta seja expedida para, constituindo em linguagem o evento contemplado na norma geral e abstrata, institua o fato relacional, que deixa atrelados os sujeitos da obrigação.

De fato, apenas se transita do plano do “dever ser” para o plano do “ser” por meio do processo de positivação da norma jurídica (trajetória que vai da mais ampla generalidade e abstração para atingir níveis de individualidade e concreção)⁵⁵. Em outras palavras, é preciso, para tanto, aplicar⁵⁶ o direito.

⁵⁴ “... o instante em que nasce a obrigação tributária é exatamente aquele em que a norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração, neste último caso por meio do lançamento, ingressar no sistema do direito positivo, o que implica reconhecer que a relação se dá juntamente com a ocorrência do fato jurídico” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 191-192).

⁵⁵ “A norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 227). Não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico; é o ser humano que, buscando fundamento de validade em uma norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta empregando a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente. “Instaura, desse modo, o fato e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 33. São Paulo: Dialética, 1998. p. 145).

⁵⁶ “Aplicação é o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 229).

A aplicação consiste no trabalho de relatar, mediante o emprego de linguagem competente, os eventos do mundo fático descritos no antecedente normativo para transformá-los em fatos jurídicos, dando origem às relações jurídicas previstas no conseqüente da mesma regra. É importante ressaltar que “o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de quem se espera, também, o cumprimento da prestação pecuniária.”⁵⁷.

Quando celebrado pelo Poder Público, o ato de aplicação é chamado de “lançamento” (artigo 142 do CTN⁵⁸); já nas circunstâncias em que a expedição de norma individual e concreta fica por conta do próprio sujeito passivo a constituição do crédito tributário é designada “lançamento por homologação” (art. 150 do CTN), embora a doutrina também se utilize do termo “auto-lançamento”.

1.2.2 Qualificação e interpretação

A análise de um negócio jurídico concretamente considerado e a subsunção deste ao conceito utilizado pela norma corresponde à sua qualificação. “Qualificar é classificar um ato ou fato numa determinada categoria, a fim de que se possa reconhecer o regime jurídico correspondente”⁵⁹.

No âmbito de um planejamento tributário o contribuinte busca estruturar os seus negócios de forma a que a estes possa ser dada uma qualificação eficiente em termos fiscais.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 232.

⁵⁸ O artigo 142 do CTN determina que “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Embora o lançamento de competência privativa da Administração, a constituição do crédito tributário pode advir com o lançamento ou mediante relato do próprio contribuinte, na hipótese de lançamento por homologação (art. 150 do CTN). Tanto é assim que o pagamento, nesta última modalidade, extingue o crédito tributário (art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005).

⁵⁹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 58.

A qualificação se distingue da interpretação. Para ALBERTO XAVIER, a qualificação não se confunde nem com a interpretação da lei (premissa maior) nem com a interpretação do ato jurídico (premissa menor); pelo contrário, pressupõe que, realizadas estas operações, se faça o juízo de subsunção de um ato ou negócio jurídico concreto (uma vez interpretado) num conceito típico de ato ou negócio jurídico consagrado na lei tributária (uma vez interpretada)⁶⁰. Há, porém, quem considere absolutamente impróprio cogitar-se de uma interpretação do ato jurídico, na medida em que só se interpreta o fato gerador abstrato ou a norma tributária. Neste sentido, RICARDO LOBO TORRES entende que o fato gerador em concreto não é interpretado nem valorado enquanto fato, pois apenas é valorado de acordo com a lei, ou qualificado segundo as categorias estabelecidas pela norma⁶¹.

Realmente, embora a interpretação e a qualificação sejam operações intelectuais voltadas para um mesmo resultado final – a determinação do regime jurídico aplicável a dada situação jurídica – ambas as operações se demonstram opostas em seus processos lógicos, porquanto a primeira enseja a compreensão de um conceito legal (i.e., quais são os fatos capitulados na hipótese dessa definição legal), enquanto que a segunda investiga a sua extensão (que fatos ocorridos estão abrangidos por uma definição legal)⁶². Na qualificação “*subsume-se o fato em uma das interpretações possíveis da norma*”⁶³.

A qualificação faz parte, portanto, do processo de positivação da norma, ocorrendo no momento em que se interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular.

Uma vez qualificado o ato ou negócio pelo contribuinte, a Administração Fiscal poderá concordar com tal qualificação ou pretender a requalificação de tais atos ou

⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 36-37.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 309.

⁶² MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 58-59. A autora exemplifica: “*por meio da interpretação, é possível chegar-se à determinação conceitual do fato colocado como hipótese da norma tributária elidível. Já com a operação intelectual de qualificação, o que se tem em vista, neste processo, é justamente precisar se determinado evento ocorrido no mundo fenomênico (no caso, o comportamento elisivo) conforma-se com o conteúdo de uma norma (a norma tributária elidível), por ser objeto de sua previsão legislativa*” (cit. p. 59).

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 310.

negócios, argumentando a inadmissibilidade da qualificação adotada. Essa discussão vem muitas vezes acompanhada da aposição de um rótulo ao negócio, como sendo elisivo, elusivo ou evasivo. Tais “rótulos” serão analisados no capítulo a seguir.

2. ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO

2.1 Os critérios tradicionalmente utilizados para determinar a admissibilidade da qualificação adotada pelo contribuinte

A doutrina brasileira costuma definir a legitimidade ou ilegitimidade da economia de tributos com base principalmente no critério da licitude dos atos praticados pelo contribuinte, avaliado ao lado do critério cronológico, o qual busca verificar se os atos foram praticados antes ou depois da ocorrência do fato gerador⁶⁴. Na lição de SAMPAIO DÓRIA: “*Se o meio é ilícito, esta circunstância já comanda, por definição, a ilicitude jurídica do resultado. Se lícitos os métodos, tollitur quaestio e os resultados é que demandam ulterior investigação.*” E prossegue:

“é esta uma questão preliminar, preparatória para os estágios investigatórios subseqüentes (momento de sua utilização e eficácia dos meios, efetividade da forma e sua compatibilidade com o conteúdo, produção dos resultados próprios).”⁶⁵

SAMPAIO DÓRIA refere-se ao critério da *licitude* como questão preliminar, após o que se devem investigar os resultados atingidos, avaliando-se não só o *momento da utilização dos meios* como também sua *eficácia*, a *compatibilidade da forma com o conteúdo* e a *produção dos resultados próprios*. Apesar disso, apenas os critérios da *licitude* e do *momento da prática dos atos* foram os adotados no XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, cujo relatório dos trabalhos foi publicado em 1989, nos seguintes termos:

“1ª PERGUNTA: PLENÁRIO”

⁶⁴ SAMPAIO DÓRIA atribui a HENSEL a idealização do critério cronológico (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 58-59). Dentre os diversos autores que se utilizam do critério cronológico estão o próprio Sampaio Dória, op.cit.; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 138; ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Elisão e evasão*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*, nº 13, São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 41; SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1954, p. 100.

⁶⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 84.

Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador.

Evadir é evitar o pagamento de tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

Aprovado por maioria”⁶⁶

Ainda nos dias atuais os critérios da licitude e do momento da utilização dos meios, exclusivamente, influenciam muitos autores na caracterização da legitimidade ou ilegitimidade da economia de tributos⁶⁷.

Há quem questione a eficiência do critério cronológico diante da constatação de que o contribuinte pode, antes da ocorrência do fato gerador, planejar determinados procedimentos tendentes a mascarar ou mesmo ocultar a ocorrência deste. HUGO DE BRITO MACHADO refere-se ao exemplo do indivíduo que adquire mercadorias no exterior e as acondiciona de modo a fazer parecer que se trata de mercadorias outras, isentas ou com alíquotas mais baixas – ou seja, as condutas são praticadas antes da ocorrência do fato gerador do Imposto de Importação, não obstante sejam caracterizadas como fraude⁶⁸.

Na verdade, o critério cronológico não deixa de ser aceitável, na medida em que pretende contrapor hipóteses em que o indivíduo *evitou* a ocorrência do fato gerador àquelas em que o contribuinte *ocultou* o fato gerador efetivamente ocorrido, embora isso

⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias - tema: Elisão e Evasão Fiscal*. vol. 13, São Paulo: Resenha Tributária, 1988. As conclusões do encontro foram publicadas em MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias - tema: Capacidade Contributiva*. vol. 14, São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

⁶⁷ Por exemplo: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 76, São Paulo: Dialética, 2002. p.92.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. In: *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 53. Algumas dessas críticas não se sustentam simplesmente porque partem de premissas diversas daquelas defendidas pelos adeptos dos critérios da licitude e cronológico, de modo que a chegada a uma conclusão diferente não é nenhuma surpresa. Conforme examinado acima, os defensores do critério cronológico não o utilizam isoladamente, mas conjugam-no com o critério da licitude dos atos praticados, sendo que a ilicitude contamina o planejamento de plano (conforme observou Sampaio Dória, “*Se o meio é ilícito, esta circunstância já comanda, por definição, a ilicitude jurídica do resultado. Se lícitos os métodos, tollitur quaestio e os resultados é que demandam ulterior investigação.*” – cit. p. 84). Assim, em nada contribui ao questionamento desta teoria a referência a exemplos de prática de atos *ilícitos* antes da ocorrência do fato gerador.

não necessariamente corresponda exatamente à *prática* de atos antes ou depois do fato gerador. Assim, no plano teórico, é válido sustentar que a diferença entre a economia legítima de tributos e a evasão se estabelece com a indagação sobre se as práticas adotadas evitaram que o fato gerador ocorresse ou ocultaram um fato gerador já ocorrido⁶⁹. A distinção, porém, não traz quaisquer subsídios concretos que permitam a identificação da legitimidade do planejamento tributário. Conforme observou HELENO TÔRRES, essa perspectiva, além de não trazer qualquer relevância prática à identificação das hipóteses de elisão ou de evasão, contribuiu para ocultar a localização exata do problema e para dificultar o processo de controle⁷⁰.

De fato, dizer que a diferença entre a economia legítima de tributos e a evasão está em verificar se as práticas adotadas evitaram que o fato gerador ocorresse ou ocultaram um fato gerador já ocorrido deixa a questão basicamente no mesmo ponto em que estava quando fora formulada. Isso porque, quando se pergunta sobre as condições sob as quais uma conduta será considerada elisiva ou evasiva, não se está indagando exatamente sobre o *significado* de elisão ou evasão, mas sobre seus *critérios de aplicação*⁷¹.

O problema não está no critério cronológico, como muitos apontam, até porque em nenhum momento seus idealizadores pretenderam sua utilização isolada, visto que sempre se fez referência a sua conjugação com outros critérios como o da licitude dos atos praticados. O cerne do problema está no critério da licitude, sobretudo em função de uma concepção estritamente formal da legalidade⁷², que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte⁷³, tendo em vista o princípio da autonomia privada.

⁶⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1954. p. 99-100. O autor pondera, porém, que o momento da ocorrência do fato gerador é “o único critério seguro”; a intenção do contribuinte e a natureza dos atos praticados não serviriam como critérios de distinção, seja porque a intenção é a mesma em ambos os casos, seja “*porque o que importa é o resultado visado ou obtido pelo contribuinte.*” (op. cit., p. 99).

⁷⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (coord.). *Tributação e Antielisão (Coleção Tributação em Debate, v. 3)*. 1 ed. 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003, p. 40.

⁷¹ Sobre a distinção entre significado e critérios de aplicação, v. ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006. p. 39 *et. seq.*

⁷² Para Marco Aurélio Greco o núcleo do tema não seria a licitude mas a eficácia fiscal dos atos perante o Fisco (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 114).

⁷³ Há autores que estabelecem o seguinte paralelo entre licitude e legalidade: há áreas do direito em que prevalece o princípio da legalidade, e nestas o não previsto é *ilícito*, sendo *lícito* apenas o legal, ou seja, o

As questões que se colocam são: os atos e negócios praticados pelo indivíduo são compatíveis com o ordenamento? Ou: sendo os atos ou negócios praticados pelo contribuinte no exercício de sua autonomia privada e mediante o cumprimento de todos os requisitos formais, isso basta para a afirmação sobre sua licitude?

O desafio é encontrar uma maneira de, sem chegar ao ponto de atribuir eficácia positiva aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva em detrimento da legalidade, nem transpor para o direito tributário conceitos inaplicáveis (como o do abuso do direito⁷⁴), estabelecer os critérios para a interpretação das normas (princípios e regras) e qualificação dos fatos, abandonando a atitude formalista em prol de uma concepção hermenêutica de interpretação⁷⁵.

Antes de tratarmos desta “zona cinzenta”, porém, cumpre analisar os “extremos”, ou seja, a legítima economia de tributos e a economia de tributos mediante a prática de ilícitos legalmente tipificados.

2.2 Elisão e evasão fiscal: a questão terminológica

A diversidade dos termos utilizados para qualificar as condutas que geram economia de tributos levou SAMPAIO DÓRIA a afirmar que “*Surpreendente falta de uniformidade e rigor terminológico, metodológico e estrutural tem causado o estudo fragmentário da elisão e fraude fiscais*”⁷⁶. ALFREDO AUGUSTO BECKER⁷⁷, por exemplo, prefere os termos “evasão fiscal”, “elusão” ou “evasão lícita” para designar a economia

expressamente previsto pela lei; por outro lado, nas áreas do direito em que prevalece o princípio da liberdade, *lícito* é o comportamento que o sistema normativo prescreve, não proíbe, ou simplesmente não regula, enquanto *ilícito* é apenas o comportamento que o sistema normativo expressamente proíbe. (MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. In: *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 47-48). Essa concepção estritamente formal da legalidade leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário – área em que prevalece o princípio da liberdade – tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

⁷⁴ Para análise mais detida sobre a teoria do abuso do direito v. item 3.2.2.

⁷⁵ Para os autores de inspiração hermenêutica (como DWORKIN) a interpretação é o que permite que a prática social em que consiste o Direito possa apresentar-se da forma mais coerente possível. Ao utilizar esta concepção de interpretação, ATIENZA e MANERO ressaltam a insuficiência da concepção meramente analítica, que se restringe à utilização de regras semânticas (ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006. p. 85-86).

⁷⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 43.

⁷⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 136 e seguintes.

lícita, distinguindo-a da “fraude fiscal”, que seria a prática de atos com violação de regra jurídica ou de eficácia jurídica. Também RUBENS GOMES DE SOUSA utilizou o termo “evasão” para designar a eleição de atos lícitos, que seria contraposto à “fraude fiscal”⁷⁸.

Numa “*tentativa de neutralização e estabilização dessa nomenclatura*” SAMPAIO DÓRIA reservou os termos “fraude” e “evasão” para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, sugerindo a adoção de “elisão” ou “economia fiscal” para designar a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador⁷⁹. Assim, a distinção entre evasão e elisão residiria na natureza dos meios eficientes para a sua consecução, que respectivamente seriam ilícitos e lícitos, do que resultaria a ilegitimidade ou a legitimidade da conduta⁸⁰. Também GILBERTO DE ULHÔA CANTO preferiu distinguir a “elisão fiscal”, designando a licitude, da “evasão”, utilizada para atos ilícitos⁸¹.

A tentativa de uniformização terminológica rendeu frutos, a ponto de HERMES MARCELO HUCK observar que não se revela temerária a afirmação de que a corrente majoritária distingue os termos de forma a enquadrar como “evasão” o artifício doloso, do qual se vale o agente para subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, sendo “elisão” a maneira de designar as técnicas com aparência legal destinadas a contornar ou evitar a aplicação das leis tributárias⁸².

Neste sentido, no presente estudo adotamos⁸³ como terminologia para a lícita economia de tributos “elisão fiscal”⁸⁴, enquanto a economia de tributos mediante o

⁷⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1954. p. 99.

⁷⁹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 46. O autor ressalta ainda a *contradictio in terminis* da adoção de termo nuclear como evasão ou fraude e na adição de qualificativos contraditórios (legal e ilegal), se aplicados simultaneamente à mesma unidade conceitual; além disso, aponta que a palavra evasão já vem matizada, em sua acepção moderna, de certas conotações que a tornam particularmente inadequada para exprimir um ato legal como é o de evitar, por meios lícitos, ônus tributários (cit. p. 44-45). É interessante mencionar porém que, para DÓRIA, sua opção terminológica corresponde à dicotomia adotada no direito americano entre *tax evasion* e *tax avoidance* – o que, conforme se verá adiante, não é exatamente o caso.

⁸⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 58.

⁸¹ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Elisão e evasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*, n. 13, São Paulo: Resenha Tributária, 1988. p. 41.

⁸² HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão no Direito Tributário Internacional. In: *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*, vol. 2, São Paulo: Dialética, 1998. p. 11.

⁸³ Embora reconheçamos ser imprescindível estabelecer premissas, estamos cientes de que “*definir un concepto no es otra cosa que indicar los límites dentro de los cuales se desea mantener una investigación y esos límites son susceptibles de ser siempre considerados arbitrarios por alguien.*” (VILLEGAS, Hector B. La

descumprimento frontal da legislação (conduta *contra legem*) será tratada como “evasão fiscal”.

2.3 Elisão Fiscal

A doutrina costuma identificar a elisão com os atos ou omissões destinados a evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos e sem que haja “*divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes*”⁸⁵, ou “*quando a intentio facti e a intentio iuris mostrarem-se coincidentes*”⁸⁶. A elisão fiscal não é repreendida pelo ordenamento nem merece ser, eis que o contribuinte atua no exercício de sua autonomia privada e sem qualquer ofensa, direta ou indireta, ao ordenamento⁸⁷.

A elisão fiscal corresponde à noção espanhola de “*economia de opción*”, denominação atribuída a JOSÉ LARRAZ⁸⁸ para referir-se àquelas condutas dos contribuintes

evasión tributaria. *Revista de Direito Público*, n. 25, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 31). Segundo Genaro CARRIÓ, “*Siempre hay múltiples maneras de agrupar o clasificar un campo de relaciones o de fenómenos; el criterio para decidirse por una de ellas no esta dado sino por consideraciones de conveniencia científica, didáctica o práctica*” (CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 1 ed., 5 reimpressão, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1973. p. 72).

⁸⁴ Heleno TORRES ressalta que “*elisão*”, do latim “*elisione*”, significa o ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir, e não é isso o que ocorre com a legítima economia de tributos. Porém, em virtude do alto grau de acatamento que obteve pela comunidade jurídica nacional, o autor prefere manter “*elisão*” como espécie de sinônimo de planejamento tributário lícito (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 188).

⁸⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 39. Conforme observa Hermes Marcelo HUCK, “*É ponto comum em significativa parte da doutrina a convicção de que a recorrência do contribuinte a formas manifestamente inadequadas ou anormais para o ato jurídico, com o único propósito de fugir ao tributo que onera o ato jurídico que de fato busca, e mais, quando essa anormalidade não apresenta outra explicação racional senão a de evadir-se à tributação, torna a conduta ilícita, ainda que a forma adotada não seja, em si mesma, vedada pelo direito*” (op. cit. p. 39).

⁸⁶ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 17.

⁸⁷ Diva MALERBI trata a elisão como direito subjetivo público. Para ela “*Direito subjetivo é toda faculdade conferida pelo mesmo ordenamento a que corresponde a um dever jurídico.*” (cit., p. 81) “*E se o catálogo legal criado pelas hipóteses de incidência tributária delimita, por força de disposição perinormativa constitucional nesse sentido, com rigor, o campo livre de tributação, então o comportamento não considerado pela norma tributária elidível, representa, na verdade, aquela área de proteção jurídica do particular constitucionalmente garantida pela perinorma que o torna oponível ao próprio Estado, área essa em que não pode haver qualquer ingerência*” (cit., p. 71).

⁸⁸ LARRAZ, José. Metodología aplicativa del Derecho Tributário. *Revista de Derecho Privado*. Madrid, 1952, p. 49 et seq. *apud* PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La economia de opción*. Madrid: Marcial Pons, 2006. p. 14; GARCIA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 107; BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007, p. 41. BUXADÉ observa que LARRAZ não chegou a definir o conceito, apenas se limitou a distingui-lo da “*fraude de ley*”, sublinhando que ambas têm em comum “*la concordancia entre lo formalizado y la realidad*,”

em que há a concordância entre o formalizado e a realidade, não existe de nenhum modo simulação, não se contraria nem a letra nem o espírito da lei e se procura a economia tributária⁸⁹. Na “economia de opción” não há nenhuma anomalia no negócio – não há qualquer ofensa, direta ou indireta, ao ordenamento –, apenas uma opção do contribuinte pela mais econômica das alternativas em termos fiscais. Como não há nenhuma norma impositiva que declare ilícitos os negócios cujas consequências tributárias sejam menos gravosas que outros, os primeiros não são ilícitos e são, assim, perfeitamente válidos, ainda que motivados pela intenção de conseguir uma economia tributária⁹⁰. As “razões fiscais” que levam à escolha por um negócio em lugar de outro não passam de “motivo”, juridicamente irrelevante.

No âmbito da XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, realizada na Venezuela em outubro de 2008, aprovou-se por unanimidade a conclusão de que “*La economía de opción consiste en el lícito aprovechamiento de las posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico o de un defecto normativo.*”⁹¹

GARCIA NOVOA leciona que as “economias de opción” podem ser típicas, quando o ordenamento expressamente contempla fórmulas econômicas diversas para a obtenção de resultados similares com diferente trato fiscal⁹². O autor estabelece uma diferença entre estas e as chamadas “opções fiscais”, já que as últimas diriam respeito especificamente a regimes tributários e não a possibilidades de configuração de negócios⁹³. Entre nós, MARCO AURÉLIO GRECO trata das escolhas que o ordenamento positivamente coloca à disposição do contribuinte, tais como a tributação com base no lucro presumido, o

no contrariar la letra de la ley, y procurar un ahorro tributario. Divergen, em cambio, em que la economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley”.

⁸⁹ PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La economía de opción*. Madrid: Marcial Pons, 2006. p. 14.

⁹⁰ BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007, p. 40.

⁹¹ 4ª conclusão e recomendação da XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, disponível em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399, acesso em 16.03.09.

⁹² GARCIA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 108. No mesmo sentido PÉREZ ARRAIZ trata das “economías de opción” expressas e das tácitas (PÉREZ ARRAIZ, Javier. *El Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch. 1996. p. 46).

⁹³ GARCIA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 109. Como exemplo de “economia de opción”, o autor menciona o caso dos bônus austríacos, considerados uma escolha fiscal menos gravosa entre as diversas possibilidades que a legislação oferece para a realização de investimentos. Já como exemplo de opção fiscal o autor cita a escolha pelo regime de caixa *versus* o de competência.

regime de estimativa do ICMS e o desconto padrão previsto na declaração de imposto sobre a renda de pessoa física⁹⁴.

O mais comum, porém, é que a “oferta explícita” não exista e que a “economia de opção” seja fruto da busca pelas diversas possibilidades que se desprendam da legislação vigente⁹⁵. O problema reside, assim, em até que ponto é possível recorrer a negócios fiscalmente menos onerosos com base expressa ou implícita na lei e mediante o exercício legítimo da autonomia privada.

2.4 Evasão fiscal

Conforme já adiantamos, preferimos reservar a denominação “evasão fiscal” para a conduta que enseja o não pagamento de tributos mediante a prática de atos diretamente contrários ao ordenamento. Mesmo no âmbito internacional é possível perceber uma padronização na terminologia, já que a violação direta da norma (com efeitos tributários) é definida na doutrina anglosaxã como *tax evasion*⁹⁶, na espanhola como *evasión fiscal* e na italiana como *evasione fiscale*. Apenas se distancia desta tendência a doutrina de língua francesa, que como termo *évasion fiscale* designa o contorno da norma tributária⁹⁷, fenômeno que qualificamos aqui como elusão fiscal.

A XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, realizada na Venezuela em outubro de 2008, revisitou o tema da “evasão fiscal legítima, conceito e problemas” debatido na IV Jornada Luso-Hispano-Americana de Estudos Tributários, ocorrida em Portugal, na qual se observou: “*El concepto de ‘evasión tributaria’ debe ser restringido a las conductas ilícitas adoptadas por el contribuyente para eximirse total o*

⁹⁴ O autor observa, todavia, que “*No caso das opções, se o contribuinte seguir a alternativa que implica menor carga tributária não estará fazendo planejamento.*” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 100-101). Conforme já pudemos ressaltar, não adotamos tal concepção de “planejamento”.

⁹⁵ GARCIA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 113.

⁹⁶ A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE buscou definir o termo “tax evasion” em seu relatório de 1987 (*International Tax Avoidance and Evasion*), observando que “*from the OECD report’s perspective, tax evasion can be generally defined as the direct violation of a tax provision. (...) To summarize, a widely adopted definition of tax evasion is: The taxpayer avoids the payment of tax without avoiding the tax liability, so that he escapes the payment of tax that is unquestionably due according to the law of the taxing jurisdiction and even breaks the letter of the law.*” (RUSSO, Rafaella. FINNERTY, Chris. MERKS, Paulus. e PETRICCIONE, Mario. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD. 2007. p. 49-50).

⁹⁷ PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995. p. 8.

parcialmente del cumplimiento de la obligación tributaria.”⁹⁸ Por este motivo, afirma TESAURO que aquele que pratica atos elusivos confia em uma determinada interpretação (restritiva) da lei, enquanto que aquele que evade confia em não ser descoberto⁹⁹.

Os atos *contra legem* violam diretamente o preceito contido em uma norma legal, de maneira que se torna mais perceptível o fenômeno da incidência da norma jurídica, sem necessidade, portanto, de uma maior investigação interpretativa, já que o comportamento do agente se mostra manifestamente contrário ao disposto na norma¹⁰⁰.

A evasão fiscal, como gênero que abrange os ilícitos típicos envolvendo tributos, gera a aplicação da sanção prevista em lei para a respectiva conduta¹⁰¹. Assim, a prática de atos considerados como evasão fiscal, além de dar ensejo à desconsideração do negócio jurídico ou à sua requalificação para fins tributários, acarreta a aplicação da penalidade prevista na legislação.

A sonegação fiscal tipificada no artigo 71 da Lei Federal nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, é exemplo de evasão, na medida em que enuncia:

“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

⁹⁸ XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, disponível em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399, acesso em 16.03.09.

⁹⁹ TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Torino: Utet. 1992. nota 40, p. 50.

¹⁰⁰ PEREIRA, Regis Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994. p. 14.

¹⁰¹ “*Estimo que la defraudación tributaria comprende los actos u omisiones mediante los cuales el sujeto pasivo del tributo oculta maliciosamente las bases imponibles o evita por otros procedimientos que el ente público liquide y haga efectiva la cuota tributaria a la que legalmente tenga derecho.*” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda e Derecho – Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, v. 2, Madrid: Instituto de Estudios Políticos. 1962, p. 214).

Na esfera administrativa federal¹⁰², a prática de sonegação acarreta a duplicação do percentual da multa de ofício (art. 44 da Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A evasão fiscal pode ainda vir tipificada em norma penal. Temos, por exemplo, o crime de sonegação fiscal e os crimes contra a ordem tributária¹⁰³. Tendo em vista tratar-se de infrações diferentes, a decisão em uma esfera não vincula a outra¹⁰⁴.

2.5 Elusão fiscal como *tertium genus*

Entre a legítima economia de tributos e a prática de atos em frontal descumprimento às normas existe uma espécie de “zona cinzenta”. Trata-se daqueles atos ou negócios que, embora não representem um descumprimento frontal da legislação¹⁰⁵, são praticados pelo contribuinte mediante a utilização de “artefatos”¹⁰⁶ tendo como resultado a diminuição da carga tributária.

¹⁰² Nas esferas estadual e municipal a definição de sonegação e a penalidade aplicável podem ser diversas. A referência à legislação federal é feita apenas a título exemplificativo.

¹⁰³ O art. 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, tipifica o crime de sonegação fiscal e a Lei nº 8.137, 27 de dezembro de 1990 “*Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo*”. Muito se discute sobre se a Lei nº 8.137/90 teria revogado o crime definido na Lei nº 4.729/65. Um dos argumentos pela não revogação é o de que há referências na legislação a ambas as leis – por exemplo o art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe: “*Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia*”. Todavia, a doutrina majoritária tem se posicionado a favor da revogação. Este foi o resultado, por exemplo, do XX Simpósio Nacional de Direito Tributário, dedicado aos crimes contra a ordem tributária (MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. p. 404). Corroborando com este entendimento, Marco Aurélio GRECO afirma que a Lei nº 4.729/65 estaria revogada porque há, em termos de conduta (não propriamente em termos de formulação do tipo, mas em termos de fato, de fenômeno concreto que está sendo captado pela lei) a mesma substância. Neste sentido, conclui que “*A Lei 8.137 revogou a Lei 4.729, porque regulou integralmente a matéria dos ‘crimes contra a ordem tributária’*” (GRECO, Marco Aurélio. *Notas à legislação sobre crimes fiscais. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. v.2. n.8. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1994. p. 140).

¹⁰⁴ A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente decidido que a persecução penal dos crimes materiais contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/90) depende de decisão definitiva na esfera administrativa (*Habeas Corpus* – HC – 81611/DF, Tribunal Pleno, Relator Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 10 de dezembro de 2003 e publicado em 13 de maio de 2005). Note, porém, que isso significa apenas que falta justa causa para o início da ação penal enquanto não haja decisão definitiva e constitutiva do tributo no processo administrativo. Para os fins da ação penal, porém, basta a constituição do tributo, sendo irrelevante se o fato foi ou não sido considerado sonegação na esfera administrativa.

¹⁰⁵ “*L’elusione dell’imposta non è illecita nel senso che colui che compie negozi elusivi urti contro un divieto della legge*” (HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. Dino JARACH. Milano: Giuffrè, 1956. p. 151).

¹⁰⁶ A referência a artefatos é feita por Raffaello LUPI para diferenciar o artifício “*fatto ad arte*” daquele artifício que envolve a prática de atos fictícios, ou seja, da simulação (LUPI, Raffaello. *Elusione: esperienze europee tra l’uso e l’abuso del diritto tributario*. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 269).

Por não se tratar de descumprimento frontal da lei (ato *contra legem*) a elusão não se confunde com a evasão. Neste sentido, a conduta elusiva se aproxima da elisão fiscal, tendo em vista que em ambas se utilizam atos formalmente lícitos com os quais se logra *evitar* o nascimento do dever tributário. Ocorre que o recurso a meios lícitos no máximo exclui a qualificação do ato como passível de sanção, mas não determina sua admissibilidade para o direito, especialmente para fins fiscais¹⁰⁷. Assim, ao contrário da elisão, na elusão fiscal a licitude é apenas aparente, sendo portanto passível de correção (a depender da estrutura do ordenamento jurídico em que forem praticadas), em virtude de ferir indiretamente o ordenamento^{108 e 109}.

A elusão fiscal se aproxima do conceito de “tax avoidance”, definido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) como

“A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purport to follow”¹¹⁰.

Neste sentido, os relatórios da OCDE observam que a “tax avoidance” é uma preocupação dos governos por ferir a isonomia fiscal e distorcer a competição

¹⁰⁷ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. Clausula General Antielusión – Experiencia Española y Europea – Últimas Tendencias Jurisprudenciales. *Revista de Direito Tributário*. n. 86, São Paulo: Malheiros, 2003. p. 109

¹⁰⁸ “la linea di demarcazione fra il lecito risparmio d’imposta e l’elusione non è fissa e determinata, ma tende anzi a spostarsi per l’effetto combinato di due fattori: l’impostazione accolta dall’interprete e il grado di evoluzione raggiunto dall’ordinamento giuridico” (CIPOLLINA, Silvia. Elusione fiscale. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, ano LXVII, n. 1, 1988, p. 125)

¹⁰⁹ “El presupuesto de la elusión consiste en sustraer del tributo manifestaciones de capacidad económica recogidas en la ley, de otro modo sujetas, mediante gestión lícita de medios negociales, aunque no congruentes con la voluntas legis.” (...) “La elusión fiscal, que, como ya vimos, no tiene nada que ver respecto al ahorro o economía de opción, expresa, en el mercado, la imperfección del instrumento jurídico negocial o cualquier acto o hecho sólo orientado al fin fiscal y la ineficiencia de su resultado, porque supone asignar recursos con alto coste social.” (ROSEMBUIJ, Túlio. *El Fraude de ley, La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 94 e 97).

¹¹⁰ OECD. *Glossary of Tax Terms*, disponível em http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html, acesso em 1.05.09. A falta de precisão da definição destaca os problemas em identificar justamente o que se pretende evitar quando se fala em combate à elusão fiscal. Além disso, a definição recebe críticas por fazer referência à intenção do legislador (BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 11).

internacional e os fluxos de capitais¹¹¹. Tais relatórios registram ainda que é possível reduzir ou impedir o surgimento de uma obrigação fiscal por meio de planejamentos tributários perfeitamente aceitáveis ou mesmo mediante a abstenção quanto ao consumo de determinado produto tributado, sendo que certamente não é intenção dos governos combater esse tipo de atividade. Ao mesmo tempo, os relatórios dão nota que descrever o planejamento tributário ou a abstenção de consumo como “tax avoidance” é estender o significado da linguagem, tal como comumente utilizada, pois os governos tendem a tratar a “tax avoidance” como aquelas formas de redução da carga fiscal que são inaceitáveis¹¹².

Todavia, a definição de “tax avoidance” simplesmente como a “economia lícita de tributos”, sem que se distinga entre situações de licitude material e aquelas em que a licitude é meramente aparente, leva a que muitos utilizem o termo “tax avoidance” para referir-se tanto a situações elusivas quanto a elisivas.

Diante da percepção da existência de uma zona cinzenta entre a economia de tributos materialmente lícita e aquela que fere o ordenamento jurídico, bem assim da necessidade de uma terceira categoria para distinguir tais conceitos, o economista ARTHUR SELDON acabou por cunhar o termo “tax avoision”, buscando captar em uma palavra as idéias de “tax avoidance” e “tax evasion” e passar a idéia daquela economia de tributos que, embora seja formalmente legal, ofende o espírito da lei¹¹³. O termo é lembrado por SILVIA CIPOLLINA, para reforçar a idéia de que a elusão ocupa um espaço conceitual entre a evasão e a legítima economia de tributos, porém a dimensão deste espaço é variável, pelo

¹¹¹ Tradução livre de *International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies*, OECD Paris, 1987, p. 11, *apud* RUSSO, Rafaelle. FINNERTY, Chris. MERKS, Paulus. e PETRICCIONE, Mario. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD. 2007. p. 52.

¹¹² Tradução livre de *International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies*, OECD Paris, 1987, p. 11, *apud* RUSSO, Rafaelle. FINNERTY, Chris. MERKS, Paulus. e PETRICCIONE, Mario. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD. 2007. p. 53. Com base em tais relatórios os autores concluem que “*tax planning is perfectly acceptable (even to governments), while tax avoidance is not*” (cit. p. 53).

¹¹³ A referência ao termo “tax avoision” foi inicialmente feita por SELDON no âmbito do simpósio sobre elisão e evasão fiscal organizado pelo Institute of Economic Affairs (IEA) em 1979, para o qual o autor preparou o estudo “Avoision: The Moral Blurring of a Legal Distinction Without an Economic Difference” (publicado no livro *Tax Avoision: The Economic, Legal and Moral Inter-Relationships Between Avoidance and Evasion*. London: IEA, 1979). SELDON defende que, em termos econômicos, não existe distinção clara entre “avoidance” e “evasion”, nem haveria conclusões a serem tiradas sobre a moralidade daqueles que evadem o tributo ou daqueles que simplesmente o evitam, porém mediante a prática de atos que desafiam o espírito da lei (SELDON, Arthur. *The collected works of Arthur Seldon*. v. 5: Government Failure and Over-Government. Indianapolis: Liberty Fund, 2005. p. xii). V. também SELDON, Arthur. TULLOCK, Gordon. e BRADY, Gordon L. *Government failure: a primer in public choice*. Washington, DC: Cato Institute, 2002.

efeito combinado de múltiplos fatores em cada ordenamento¹¹⁴. Para JOÃO TABORDA GAMA o termo em português é “*qualquer coisa como ‘evisão’ fiscal*”, reforçando a dificuldade em se traçar as fronteiras entre a elisão e a evasão¹¹⁵. Também em vista da necessidade de diferenciação entre os conceitos, GUSTAFSON observa que há quem prefira alterar a terminologia utilizada para descrever a elusão fiscal, de “avoidance” para “abuse”¹¹⁶.

A doutrina espanhola designa a elusão fiscal como *elusión fiscal*, a alemã utiliza o termo *Steuerungsumgehung* e a italiana designa o fenômeno como *elusione fiscale*¹¹⁷.

SILVIA CIPOLLINA esclarece que “*Eludere una norma tributaria significa infatti aggirarla, perfezionando fattispecie civilistiche – consistenti nella scelta di tipi contrattuali o di architetture negoziali complesse – al solo (o principale) scopo di ridurre (fino a zero) il relativo onere fiscale.*”¹¹⁸. No mesmo sentido, TÚLIO ROSEMBUJ entende que elusão “*es el género de todos los comportamientos o acciones dirigidas a crear situaciones de ventaja patrimonial para los particulares, asentadas en la imperfección de los actos, hechos o negocios que se preconstituyen, con el único propósito y móvil de la finalidad fiscal*”¹¹⁹.

¹¹⁴ CIPOLLINA, Silvia. *Elusione Fiscale. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXVI. n. 4. Milano: Giuffrè. 2007. p. 556-557.

¹¹⁵ GAMA, João Taborda. *Acto elisivo, acto lesivo. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Coimbra: Coimbra Editora. 1999. p. 291.

¹¹⁶ GUSTAFSON, Charles H. *The Politics and Practicalities of Checking Tax Avoidance in the United States*. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 350. nota 2.

¹¹⁷ PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995. p. 9. Conforme analisado acima, apenas a doutrina francesa destoa da padronização terminológica, utilizando o termo *évasion fiscale* para designar a elusão.

¹¹⁸ CIPOLLINA, Silvia. *Elusione fiscale. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, ano LXVII, n. 1, 1988, p. 122. A autora observa que embora no procedimento elusivo sejam sempre praticados atos lícitos, é necessário verificar se a licitude dos meios adotados é por si só suficiente para garantir a licitude do resultado atingido ou se, pelo contrário, não obstante a licitude, é possível atribuir-lhe qualificação diversa (cit. p. 123). Note que HUCK traduz o trecho transcrito acima como se referindo à “elisão”, o que o leva a afirmar que “*o pressuposto da elisão consiste em subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, mediante o uso de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da norma*”, bem como que a elisão designa “*técnicas com aparência legal destinadas a contornar ou a evitar a aplicação das leis tributárias*” (HUCK. Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 22).

¹¹⁹ ROSEMBUJ, Túlio. *El Fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 103. O autor considera que há elusão quando a economia de tributos é não apenas a consequência mas o único propósito da conduta, o que explica o critério da imperfeição e ineficiência dos atos.

Conforme examinado, a definição de “elusão fiscal” não é unívoca, até porque muitas vezes se confunde com os critérios adotados para evitá-la¹²⁰. De fato, a reação contra a elusão fiscal se apóia na reconstrução da ação do particular, de acordo com o modelo adotado pelo respectivo ordenamento. Surgem assim critérios como o de prevalência da substância sobre a forma e o teste do propósito negocial (Reino Unido), o conflito na aplicação da norma tributária (Espanha) e o abuso das possibilidades de estruturação jurídica (Alemanha). Comum a tais ordenamentos a percepção de que “[l]a reacción del ordenamiento jurídico ante la elusión fiscal es obligada, porque es un presupuesto necesario de justicia tributaria.”¹²¹

A IV Jornada Luso-Hispano-Americana de Estudos Tributários, ocorrida em Portugal no ano de 1970 foi dedicada ao tema “A evasão fiscal legítima, conceito e problemas”. O debate observou que “*La denominación de ‘elusión’ debe reservarse a aquellas conductas que por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan un resultado económico equivalente al contemplado por la ley.*”¹²². A IV Jornada constatou ainda:

“El estudio de los fenómenos de ‘elusión tributaria’ presupone ante todo problemas jurídicos, sociales y económicos acerca de los fines y valores que el ordenamiento positivo debe tutelar. En la práctica y con frecuencia, los principios de reserva de ley (legalidad) y seguridad jurídica entran en colisión con los de capacidad contributiva e igualdad tributaria, lo que hace inevitable una opción política general.”

Neste sentido, a IV Jornada recomendou aos países que considerem conveniente evitar a elusão que procedam ao aperfeiçoamento das regras que definem os elementos constitutivos da obrigação tributária, e não à utilização de métodos integrativos na aplicação da lei.

¹²⁰ CIPOLLINA, Silvia. Elusione fiscale. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, ano LXVII, n. 1, 1988. p. 125.

¹²¹ ROSEMBUJ, Túlio. *El Fraude de ley, La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 105.

¹²² IV Jornada Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Estoril – Portugal – 1970, disponível em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=326, acesso em 16.03.09.

Mais recentemente, a XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, realizada na Venezuela em outubro de 2008, revisitou o debate da IV Jornada referido acima, contemplando as seguintes recomendações e conclusões:

“Primera. La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.

Segunda. La elusión constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas publicas.

Tercera. Existe un derecho derivado de la libertad económica a ordenar los actos o negocios propios de la manera fiscalmente más ventajosa o menos gravosa.”¹²³

Nota-se assim que a percepção de que é necessária a reação contra a elusão fiscal também marca os debates mais recentes sobre o tema na América Latina.

2.5.1 A elusão na doutrina tributária brasileira

Embora seja há muito discutida pela doutrina e jurisprudência estrangeiras¹²⁴, a elusão demorou a ser compreendida no Brasil. Para tanto, foi decisiva a contribuição de HELENO TORRES, que utilizou o termo “elusão tributária” para descrever “o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos

¹²³ XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, Isla Margarita – Venezuela – 2008, disponível em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399, acesso em 16.03.09.

¹²⁴ “La elusión fiscal, aunque conocida y estudiada desde los inicios del siglo, sólo a partir de los años setenta se ha convertido en un fenómeno destacado y, al tiempo, preocupante. Aparece con renovado vigor la tentación de los particulares de utilizar instrumentos contractuales atípicos, sea para aprovechar los ‘agujeros’ del ordenamiento tributario cuanto para rodear la norma, e efectos de evitar una carga más gravosa.” (GALLO, Franco. Prólogo à primeira edição de ROSEMBUJ, Túlio. *El Fraude de ley, La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 9).

efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei”¹²⁵. O mérito do professor da Universidade de São Paulo está não só na compreensão do fenômeno como em sua avaliação à luz do ordenamento jurídico brasileiro sem a temerária importação acrítica de conceitos.

Interessante notar que o contato da doutrina brasileira com o tema da elusão tributária não é recente. Por exemplo, em 1990 a Revista de Direito Tributário publicou artigo de FRANCO GALLO, professor da Universidade de Roma, vertido em vernáculo e anotado por ZELMO DENARI. Neste estudo, FRANCO GALLO discorre sobre a possibilidade de se aplicar o conceito de causa ilícita (art. 1.344 do Código Civil italiano), para a apuração da chamada “elisão fraudulenta”, na tradução de ZELMO DENARI. Embora considere perfeitamente lícitas as operações caracterizadas por um *quid pluris* quanto à economia fiscal, GALLO observa que é chegada a hora de o legislador italiano reagir aos excessos lógico-formais.

O autor investiga critérios para “*qualificar como ilícitos todos aqueles comportamentos que, sem ofender formalmente a letra da lei, acabam por contrariá-la, substancialmente, no sentido e na finalidade*”¹²⁶, propondo a edição de uma norma calcada nos moldes do art. 1.344 do Código Civil italiano e

*“destinada a operar unicamente no âmbito fiscal e cuja finalidade seria a de tornar inoponível (não nulos) à administração fazendária aqueles atos que, sem serem evasivos, propiciam ao contribuinte uma vantagem indevida, pois são praticados como propósito de evitar a aplicação de uma norma tributária.”*¹²⁷.

Claramente, sua proposta é o controle do fenômeno da elusão fiscal¹²⁸.

¹²⁵ TORRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (Coord.) *Tributação e Antielisão*. Livro 3, 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003, p. 36.

¹²⁶ GALLO, Franco. Elisão, economia de imposto e fraude à lei. Trad. Zelmo Denari. *Revista de Direito Tributário*. ano 14. n. 52. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 9.

¹²⁷ GALLO, Franco. Elisão, economia de imposto e fraude à lei. Trad. Zelmo Denari. *Revista de Direito Tributário*. ano 14. n. 52. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 13, negritos no original, sublinhamos.

¹²⁸ Os termos “elisão fraudulenta” ou “fraude-elisão” adotados por ZELMO DENARI remontam à confusão terminológica tão combatida por SAMPAIO DÓRIA e neste sentido propõe-se que sejam evitados.

Em apêndice a este estudo, ZELMO DENARI promove anotações ao texto de FRANCO GALLO e deixa transparecer a não compreensão do fenômeno da elusão fiscal como uma terceira categoria conceitual, sobretudo quando faz menção a uma suposta “teoria do significado econômico” e à intenção de se “indagar a cerca (sic) dos efeitos econômicos dos contratos, superando os efeitos jurídicos pretendidos pelas partes”¹²⁹. Não é esta a proposta do Prof. GALLO.

Não se deve confundir a elusão com interpretação econômica¹³⁰ do direito tributário. Neste sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO observa que um sistema não age sobre outro sistema, modificando-o. O que pode acontecer é o sistema S’ tomar conhecimento de informações do sistema S” e processar esses dados “segundo seu código de diferença”, ou seja, submetendo-o ao seu peculiar critério operacional. Deste modo, afirma: “não há como aceitar uma interpretação econômica do direito ou uma interpretação histórica do direito, mecanismos espúrios que ainda contaminam nossa cultura jurídica”¹³¹. Na lição de SAINZ DE BUJANDA¹³², uma teoria jurídica do tributo é aquela que, partindo de aspectos econômicos e considerando o fato de que estes pertencem a outras disciplinas, destaca como objeto próprio de conhecimento os elementos jurídicos do tributo e trata de explicá-los de um modo sistemático. Essa teoria investiga a estrutura do fenômeno impositivo conferida pelas normas jurídicas, porém ao fazê-lo não se destrói a conexão do tributo com o mundo econômico. O intérprete deve colocar em primeiro plano a configuração que o legislador dá às realidades econômicas regidas pelo direito, embora isso não seja óbice para que essas realidades adentrem o recinto da teoria jurídica quando sua análise seja indispensável para captar o espírito das normas e para assegurar assim sua reta interpretação. Assim, se é verdade que a aplicação de métodos puramente econômicos coloca em risco a segurança jurídica e o princípio da legalidade, deve-se

¹²⁹ DENARI, Zelmo. Anotação ao estudo do Prof. Franco Gallo. In: GALLO, Franco. *Elisão, economia de imposto e fraude à lei*. Trad. Zelmo Denari. *Revista de Direito Tributário*. ano 14. n. 52. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 17.

¹³⁰ A interpretação econômica foi utilizada na Alemanha como método antielusivo inicialmente ligado à teoria da *causa impositionis* (Griziotti), defendendo-se que a interpretação deveria fazer prevalecer a realidade econômica e o atendimento à finalidade que o tributo tem por missão atingir. Atualmente, há que se refira à interpretação econômica identificando-a à interpretação teleológica e ao uso da analogia. Para críticas à interpretação econômica, cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 205 e seguintes; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 117.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 112.

¹³² SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda e Derecho – Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, v. 1, Madrid: Instituto de Estudios Políticos. 1962, p. 452-453.

considerar também que o método lógico-abstrato não pode dar as costas à realidade econômica subjacente¹³³.

A adoção do conceito de *elusão fiscal* não se caracteriza, portanto, por uma mera questão terminológica, consistindo, pelo contrário, em qualificação necessária para que a classificação fique completa. Na verdade, evitar a conduta de entregar dinheiro ao Estado pode decorrer de: i) legítima economia de tributos, mediante a construção de negócios sujeitos à não-incidência, a hipóteses menos onerosas ou à isenção (elisão); ii) descumprimento direto de regras (evasão); iii) elusão, pela efetivação de ilícitos atípicos (conforme se verá a seguir); ou ainda iv) inadimplência (voluntária ou por insolvência)¹³⁴.

¹³³ “Pienso que ambas posiciones metodológicas no tienen que ser forzosamente irredictibles, toda vez que – según mostraré más adelante – el método lógico-jurídico puede aplicarse sin volver la espalda a la realidad económica.” (...) “El empleo del método lógico-abstrato es el único camino que puede conducir a la mente humana a desentrañar el sentido de las normas y asegurar su aplicación armónica y sistemática. Al afirmar esto, no quiero, en modo alguno, significar que las realidades económicas y sociales sobre las que actúa la ley tributaria hayan de ser indiferentes al interprete. Lo que sostengo es, sencillamente, que por muy amplio que sea el margen dejado a la interpretación y al órgano encargado de realizarla, aquélla, para ser legítima, tiene que ser conforme a las normas, es decir, como observa DE CASTRO, ha de estar vinculada al Derecho.” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda e Derecho – Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, v. 1, Madrid: Instituto de Estudios Políticos. 1962, p. 443 e 446, grifos no original).

¹³⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 191.

3. ELUSÃO FISCAL: CRITÉRIOS DE APLICAÇÃO E DISTINÇÃO DE FIGURAS AFINS

Entendido que a elusão é uma terceira categoria conceitual ao lado da elisão e da evasão, faz-se necessário investigar os critérios para a qualificação das condutas elusivas.

3.1 A importância da causa

Diante de uma Constituição que consagra ao mesmo tempo a legalidade, a segurança jurídica e a igualdade, é coerente que a propriedade deva atender a sua função social (art. 5º, XXIII) e que a livre iniciativa deva observar o princípio da livre concorrência (art. 170, IV, da Constituição). Neste sentido, também a autonomia privada, entendida como um poder normativo¹³⁵, não pode ser tomada em termos absolutos, devendo-se concluir que seu exercício pode resultar na prática de um ilícito (atípico, como se verá a seguir) dependendo das circunstâncias do caso.

EMILIO BETTI reconhece os limites sociais e jurídicos da autonomia privada quando observa que “*o instituto do negócio jurídico não consagra a faculdade de ‘querer’ no vácuo, como apraz afirmar a certo individualismo, que ainda não foi estirpado da hodierna dogmática.*”^{136 e 137}. Assim, “[j]á não é apenas ilícito o comportamento que vá de encontro a uma norma específica, imperativa ou proibitiva, mas também aquele que, pondo em movimento o mecanismo do negócio, contradiga a função típica do interesse

¹³⁵ No conceito de autonomia privada, conforme ensina Enzo ROPPO, compreende-se o *poder* de escolher se contratar ou não contratar, com quem contratar, bem como o poder de determinar o conteúdo do contrato, operação esta que leva à decisão sobre em que tipo contratual enquadrar o negócio que se pretende, privilegiando-se um ou outro dos tipos legais codificados ou mesmo celebrando-se contratos que não pertençam aos tipos que têm uma disciplina particular (ROPPO, Enzo. *O Contrato*. Coimbra: Almedina, 1988. p. 137).

¹³⁶ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969, p. 107. O autor critica o dogma da vontade, considerando-o um “*auto-regulamento, portanto, que o particular não deve limitar-se a desejar, a ‘querer’, na esfera interna da consciência, mas antes a preparar, ou seja, a realizar objectivamente.*” (*idem*, p. 112).

¹³⁷ “*Se os particulares, nas relações entre eles, são senhores de procurar atingir, graças à sua autonomia, os escopos que melhor correspondam aos seus interesses, a ordem jurídica continua, porém, a ser o árbitro para valorar tais escopos, segundo os seus tipos, de acordo com a relevância social, tal como ela a compreende, de harmonia com a socialidade da sua função ordenadora.*” (BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969, p. 104).

social a que ele é destinado”¹³⁸. De fato, a vontade é fonte legítima do contrato, no entanto esta não pode ser entendida de maneira abstrata, desvinculada de um fim último objetivo e externo a ela. Daí o papel da boa fé, objetiva, da função social do contrato e de outras categorias que, contemporaneamente, corrigem as injustiças do dogma da vontade. A causa é protagonista importante na correção desse desvio¹³⁹.

O debate acerca do conceito de causa e as diversas correntes dele resultantes são movidos pela necessidade de identificação de critérios úteis à seleção de interesses merecedores de tutela no ordenamento¹⁴⁰. A consideração da causa do negócio e a nulidade dos atos com causa inexistente constituem expressão de uma *lex generalis* segundo a qual a autonomia privada merece proteção da lei apenas se perseguir interesse compatível com o “*interesse público ao reconhecimento de um determinado contrato*”¹⁴¹. Assim, estabelecem-se os limites que o ordenamento impõe à liberdade de iniciativa e à autonomia privada, permitindo o controle sobre as iniciativas contratuais mediante a investigação de seu papel socialmente útil.

Temos portanto que o exercício da autonomia privada apenas é compatível com o ordenamento – em especial com a função social da propriedade e, em última análise, com a função social do contrato – caso esteja presente no caso concreto a “causa” do

¹³⁸ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo II, vol. 2, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969. p. 364.

¹³⁹ PENTEADO, Luciano de Camargo. *Doação com encargo e causa contratual*. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002. p. 10. Para o autor a causa é elemento que completa a existência mesma dos contratos.

¹⁴⁰ A importância da causa, não obstante a ambiguidade do seu conceito e as discussões sobre a sua utilização, concentra-se basicamente na apreciação do fundamento de validade do contrato (BULGARELLI, Waldírio. *Contratos Mercantis*, 12 ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 77). A doutrina objetivista costuma se referir a pelo menos três acepções para o termo *causa*: ora esta é tida como a função econômico-social do contrato, ora como o resultado jurídico objetivo que as partes visam a obter quando o estipulam e ora como a razão determinante da ação que move as partes a celebrar determinado contrato. A esta se soma a análise dos subjetivistas, os quais buscam identificar no processo volitivo dos contratantes o motivo típico ou causa final, que pode ser entendido como “*o fim [imediat] que atua sobre a vontade para lhe determinar a atuação no sentido de celebrar certo contrato*”. Assim, na interpretação e identificação dos contratos, necessário se faz a busca da unidade teleológica das prestações, ou seja, do entrosamento finalístico do conjunto de atos praticados (GOMES, Orlando. *Contratos*, 24 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 54-56).

¹⁴¹ BESSONE, Mario. e ROPPO, Enzo. La causa Nei suoi profili attuali (materiali per una discussione). In: ALPA, Grido. e BESSONE, Mario. *Quaderni di diritto comparato – Causa e consideration*. Padova: Cedam, 1984, p. 12. Neste sentido, Paulo Barbosa de CAMPOS FILHO define: “‘*causa*’ é aquele interesse, material ou moral, a cuja realização tende o agente e que, se conforme à ordem jurídica, legitima o resultado procurado.” (CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. *O problema da causa no Código Civil Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, s/d. p. 125).

negócio¹⁴². Ressalte-se que quando BETTI faz menção à necessidade de “causa típica” o autor não se refere ao sentido que o termo tem no direito romano-clássico, de negócios taxativamente indicados pela lei, mas no sentido de merecedor de tutela pelo ordenamento, por corresponder a uma necessidade prática legítima, a um “interesse social duradouro”¹⁴³. Assim, não há dúvida de que se admitem contratos não tipificados¹⁴⁴, desde que se destinem a realizar interesses merecedores de tutela jurídica – ou seja, desde que presente a “causa”.

A causa dos negócios jurídicos é considerada um dos grandes tópicos do direito privado, objeto de uma contínua e aparentemente interminável discussão, que, segundo CASTRO Y BRAVO, trouxe mais obscuridade que luz, na medida em que o conceito tomou fama de incompreensível e até de misterioso¹⁴⁵. O autor observa, porém, que se buscarmos nada mais que seu significado, para que serve e como vem sendo utilizado na realidade social, paradoxalmente o que se obtém é a impressão de que se trata de algo simples e claro¹⁴⁶.

Embora o conceito de causa não seja assunto pacífico na doutrina, predomina atualmente o sentido objetivo de causa, que o identifica com a “função econômico-social” do negócio (expressão mais utilizada pelos autores que levam em conta a causa nos negócios patrimoniais) ou com a “função prático-social” do negócio (termo utilizado pelos autores para destacar a importância da causa também em negócios outros

¹⁴² A observação vale para os negócios causais, já que os negócios abstratos podem seguir disciplina diversa – BETTI entende por exemplo que, para produzir efeitos, é indiferente a causa e suficiente a forma nos negócios abstratos (BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969, p. 384). AZEVEDO observa, porém, que no direito brasileiro mesmo os negócios abstratos não prescindem da causa, não havendo negócios absolutamente abstratos mas somente os relativamente abstratos, pois a falta de causa sempre terá relevância entre as partes (por ex., nos títulos de crédito (AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio Jurídico – existência, validade e eficácia*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 143).

¹⁴³ “Então, para o lugar da rígida tipicidade legislativa, baseada num número limitado de denominações, entra outra tipicidade, que desempenha também sempre a função de limitar e orientar a autonomia privada, mas que, em comparação com aquela, é muito mais elástica na configuração dos tipos, e, na medida em que se realiza, remetendo para as valorações econômicas ou éticas da consciência social, poderia chamar-se-lhe de tipicidade social.” (BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969, p. 373-374).

¹⁴⁴ “Un negocio atípico es aquél que responde a una realidad económica y/o jurídica para la que nuestro ordenamento no prevé una forma negocial en concreto. Se trata, en suma, de negocios con ‘substantividad propia’”. (BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007. p. 334).

¹⁴⁵ CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas, 1985. p. 164.

¹⁴⁶ CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas, 1985. p. 164.

como nos de direito de família)¹⁴⁷. Assim, BETTI identifica a causa à função econômico-social do negócio¹⁴⁸ e CARIOTA FERRARA a considera “*la funzione pratico-sociale del negozio, riconosciuta dal diritto*”¹⁴⁹. MOREIRA ALVES busca ilustrar o conceito com o seguinte exemplo:

“*Tomemos, para isso, um negócio jurídico: o contrato de compra e venda. Qual a função econômico-social que o direito objetivo atribui – e, conseqüentemente, protege – a esse negócio jurídico? É a permuta da coisa (que o vendedor se obriga a entregar ao comprador) pelo preço (que o comprador se obriga a pagar ao vendedor). Essa função econômico-social – que se determina objetivamente – do contrato de compra e venda é a causa do negócio jurídico.*”¹⁵⁰

Muitos se preocupam em diferenciar a causa do negócio dos motivos que levam as partes a realizá-lo. Neste sentido, a doutrina costuma distinguir a *causa da obrigação* do *motivo do contrato*, lição que se aproxima, sob certo aspecto, daquela que opõe a *causa objetiva* à *causa subjetiva*¹⁵¹.

Sobre o assunto, a doutrina italiana ensina que “[l]a *causa* è lo scopo tipico e oggettivo che il negozio è idoneo a realizzare. Non deve essere confusa con i motivi, che sono invece le finalità soggettive che inducono al compimento del negozio e che sono in genere giuridicamente irrilevanti.”¹⁵². No mesmo sentido, EMILIO BETTI leciona que na interpretação do negócio não têm relevância os motivos que na específica situação de fato determinaram sua conclusão, mas apenas o intento prático, o interesse em termos objetivos que se busca satisfazer na conduta posta em prática mediante o exercício da autonomia privada.

¹⁴⁷ AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio Jurídico – existência, validade e eficácia*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 153.

¹⁴⁸ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969, p. 350.

¹⁴⁹ FERRARA, Cariota. *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Morano, s/ data, n. 120, p. 586-587.

¹⁵⁰ ALVES, José Carlos Moreira. *Direito Romano*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 153, grifos no original. O autor observa que esta é a concepção objetiva, já que pela concepção subjetiva a causa é “*aquele motivo próximo do agente, pelo qual no seu espírito se apresenta a intenção dirigida àquele escopo que é a causa objetiva*”.

¹⁵¹ ANDRADE, Darcy Bessone de Oliveira. *Do Contrato*. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 137-139.

¹⁵² ALPA, Guido. e BESSONE, Mario. *Elementi di diritto privato*. Roma: Laterza, 2001. p. 260, grifos no original.

Assim, continuando no exemplo acima, MOREIRA ALVES observa que no contrato de compra e venda a *causa* é a permuta entre a coisa e o preço (essa é a função econômico-social que lhe atribui o direito objetivo; essa é a finalidade prática a que visam, *necessária e objetivamente*, quaisquer que sejam os compradores e quaisquer que sejam os vendedores), já os motivos podem ser infinitos (por exemplo, alguém pode comprar uma coisa para presentear um amigo)¹⁵³.

No Brasil, o Código Civil não enumera a causa como um “elemento” do negócio¹⁵⁴. Embora reconheça que vários autores incluem a causa entre os elementos essenciais do negócio jurídico, MOREIRA ALVES conclui pela negativa, por entender que o que se pretende conceituar como causa nada mais é do que o *conteúdo* do próprio negócio. Em suas palavras:

*“basta considerar o seguinte: pretende-se que a causa do contrato de compra e venda seja a permuta da coisa pelo preço; ora, é nisso justamente que consiste a própria essência do negócio jurídico de compra e venda, não se tratando apenas de um elemento necessário para que ele exista.”*¹⁵⁵

¹⁵³ ALVES, José Carlos Moreira. *Direito Romano*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 153. Há quem defenda que, assim como ocorre com a subjetividade, a preocupação com a objetividade da causa não pode ser levada ao extremo. Neste sentido, seria necessário levar em consideração as circunstâncias do caso, averiguando-se a *causa concreta* do negócio jurídico, *i.e.*, na análise do negócio é preciso buscar o motivo objetivamente revelado, que permite a identificação do que foi determinante na formação da relação jurídica negocial, sob uma visão objetiva (não se trata do motivo próximo dos subjetivistas, mas do motivo determinante que objetivamente se revela no texto, no contexto ou nas circunstâncias do caso concreto). A doutrina costuma ilustrar o tema com o exemplo dos *coronation nat cases*, ocorridos na Inglaterra no início do século XX, assim exposto por Darcy Bessone: “*Nas proximidades da coroação de Eduardo VII, foram alugadas localidades de onde se poderia assistir à passagem do cortejo real. Aconteceu, no entanto, que, por moléstia súbita do novo monarca, a coroação foi adiada. Alteradas, assim, as circunstâncias previstas, os tribunais ingleses consideraram desobrigados os locatários do pagamento dos aluguéis avençados, a despeito de haverem os lugares locados permanecido à sua disposição.*” (ANDRADE, Darcy Bessone de Oliveira. *Do Contrato*. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 285-286). Embora o exame da causa concreta possa ser relevante em determinados aspectos para a interpretação contrato entre as partes, sua importância desta não é absoluta, conforme abordaremos com mais detalhes neste estudo ao analisarmos os negócios jurídicos indiretos.

¹⁵⁴ Ao contrário da Itália, onde a doutrina observa que “*Gli elementi del negozio giuridico sono: la dichiarazione, la causa, l’oggetto, la forma. Si tratta di elemento essenziali, perché, se uno di essi manca, il negozio non ha alcun effetto, o, come si dice tecnicamente, è nullo.*” (ALPA, Guido. e BESSONE, Mario. *Elementi di diritto privato*. Roma: Laterza, 2001. p. 260, grifos no original). Por isso é necessário cautela ao se analisar a doutrina estrangeira.

¹⁵⁵ ALVES, José Carlos Moreira. *Direito Romano*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 157, nota 28.

Por sua vez, ANTÔNIO JUNQUEIRA DE AZEVEDO considera a causa como um fator externo ao negócio, mas que o justifica do ponto de vista social e jurídico¹⁵⁶. Com base nisso, o autor conclui que a causa não age no plano da existência, mas sim, conforme se trate de causa pressuposta¹⁵⁷ ou de causa final¹⁵⁸, respectivamente no plano da validade ou no da eficácia. Em outras palavras: em se tratando de negócios com causa pressuposta, a inexistência de causa acarretaria a nulidade por falta de causa; já no caso de negócios com causa final, a inexistência de causa acarretaria sua ineficácia superveniente (porque a existência de causa aí é fator de permanência da eficácia).

AZEVEDO distingue a *causa* do *objeto*¹⁵⁹, observando que este último integra a estrutura do negócio e é o que fixa o regime jurídico aplicável. Ilustra a afirmação com o exemplo da compra e venda com pacto de retrovenda:

“Se tomarmos como objeto de reflexão a compra e venda e se aceitarmos que ela se caracteriza pelo consenso em trocar uma coisa por certo preço, verificaremos que, em princípio, isto é, nas hipóteses normais, não há necessidade da distinção que fizemos, entre elemento categorial, a integrar o objeto, e a causa, definida, conforme geralmente se faz, como função prático-social do negócio, ou como função econômico-social; pois haverá total correspondência entre ambos. Todavia, nada impede que se use a compra e venda, já não mais com a finalidade de circulação de bens, mas com função diversa, por exemplo, com escopo de garantia,

¹⁵⁶ AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio Jurídico – existência, validade e eficácia*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 149-150.

¹⁵⁷ O autor classifica os elementos do negócio jurídico, conforme o grau de abstração, em (i) gerais, isto é, comum a todos os negócios, subdivididos em intrínsecos e extrínsecos; (ii) categoriais, ou seja, próprios de cada tipo de negócio, que podem ser inderrogáveis e derogáveis; e (iii) particulares, assim entendidos aqueles que existem em um negócio determinado, sem serem comuns a todos os negócios ou a certos tipos de negócio (AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio Jurídico – existência, validade e eficácia*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 31-40). Os negócios com causa pressuposta seriam aqueles cujo elemento categorial inderrogável objetivo refere-se a um fato logicamente anterior, tais como os contratos reais (ex.: mutuo, depósito, comodato), que pressupõem a entrega da coisa; a confissão de dívida, a novação e a dação em pagamento, que supõem dívidas já existentes; a fiança, que supõe o débito do afiançado; a transação, que supõe lide ajuizada ou por ajuizar (cit. p. 147-148).

¹⁵⁸ Os negócios com causa final seriam aqueles cujo elemento categorial inderrogável objetivo refere-se a um fato futuro ao qual tende, tais como a compra e venda e a troca, que se destinam a dar fundamento para que duas coisas mudem juridicamente de mão; o mandato, que se destina a dar poderes de representação de uma pessoa a outra; a sociedade, etc. (AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio Jurídico – existência, validade e eficácia*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 148). O autor observa que a causa final não age somente quanto à eficácia dos contratos bilaterais, mas também quanto à eficácia de outros negócios jurídicos e até mesmo de atos unilaterais, sendo ela uma “explicação geral” para os casos de ineficácia superveniente de negócios causais com causa final (cit. p. 157-159).

¹⁵⁹ Ou, como AZEVEDO prefere, “elemento categorial inderrogável objetivo”.

como acontece na compra e venda com pacto de retrovenda. Aí muda a função, e se realmente fosse esta que determinasse diretamente o tipo do negócio e respectivo regime jurídico, estes também mudariam. Tal porém não ocorre, nem nesse caso (o negócio, ainda que a função seja outra, continua a ser compra e venda), nem em todas as hipóteses de negócio indireto, justamente porque é o elemento categorial inderrogável, e não a função, que fixa o tipo e o regime jurídico de cada negócio.”¹⁶⁰.

Ao analisar este mesmo exemplo da retrovenda, porém, MOREIRA ALVES entende que o escopo de garantia é *motivo*, pois a causa se determina *objetivamente*, sendo a função econômico-social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico. Assim, quando a retrovenda tem escopo de garantia “*a importância recebida pelo vendedor (qualquer que seja a intenção que ele tenha no tocante a ela) o é, juridicamente, a título de preço, ainda que economicamente se destine a finalidade subjetiva (motivo, e não causa) diversa.*”¹⁶¹.

De fato, em termos objetivos, a causa de um contrato de compra e venda é a *permuta da coisa pelo preço* e isso não muda quando a parte celebra o contrato para presentear um amigo ou para garantir o cumprimento de uma obrigação, enquanto tais escopos forem meros motivos. Se em um negócio de compra e venda não está presente essa característica de permuta da coisa pelo preço tal contrato não terá “causa”¹⁶².

Independentemente da posição que se adote, é comum aos autores a conclusão de que negócios sem causa não merecem proteção do ordenamento jurídico. Assim, nos sistemas causalistas a causa do negócio é a chave para determinar se este é válido na esfera jurídica em que foi concluído e, por extensão, ao campo das normas tributárias¹⁶³.

¹⁶⁰ AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio Jurídico – existência, validade e eficácia*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 150, grifos no original.

¹⁶¹ ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 16-17, grifos no original.

¹⁶² Por outro lado, se, além dessa característica de permuta da coisa pelo preço, o contrato tiver escopo de garantia, estaremos diante da utilização de um contrato para a obtenção de “mais” efeitos do que ele costuma produzir, o que o caracterizará como negócio indireto, conforme veremos a seguir.

¹⁶³ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Clausula General Antielusión – Experiencia Española y Europea – Últimas Tendencias Jurisprudenciales*. *Revista de Direito Tributário*. n. 86, São Paulo: Malheiros, 2003. p. 124. O autor explica: “A cada negocio jurídico corresponde uma causa que podemos denominar típica, que

E, considerando que o que importa para fins tributários é simplesmente verificar se a causa está ou não presente, talvez seja melhor entendê-la – especificamente para os fins deste estudo – também como a “substância econômico-social ou prático-social do ato ou negócio”, o que ilustra o conceito e pode por exemplo evitar a confusão entre a investigação desta e do motivo fiscal.

A respeito do controle sobre os atos praticados no âmbito de um planejamento fiscal, temos portanto que

*“ou a causa do negócio jurídico existe, tal como tipificado na lei, e com isso existe o negócio jurídico e cabe a subsunção à norma tributária, garantindo-lhe a vantagem fiscal escolhida, ou ela não existe, quando se tem típica ‘conduta elusiva’, descabendo falar na existência de negócio jurídico oponível ao fisco”*¹⁶⁴.

A ausência de causa pode ser tomada como *um dos* critérios¹⁶⁵ que qualificam a prática de atos considerados como elusão, sendo a efetiva economia de tributos (resultado) o que rotula a elusão como *fiscal*.

Vale notar, por fim, que enquanto nos sistemas causalistas se examina a causa do negócio, nos anticausalistas se busca o substrato econômico subjacente à operação realizada¹⁶⁶. Em ambos os casos o objetivo é o mesmo: a inoponibilidade em

puede ser incluso genérica cuando el negocio sea, por infrecuente, atípico. Sea como sea, un negocio válido por responder a la causa típica o genérica que el ordenamiento le atribuye tiene que poder hacer valer esa validez en el ordenamiento tributario”.

¹⁶⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 167. A doutrina brasileira começa a assimilar o conceito de elusão. Neste sentido: CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. *Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 29. JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. *Interpretação e relação de conceitos, institutos e formas do direito privado com normas do direito tributário – a influencia dos princípios de direito privado e das cláusulas gerais do novo Código Civil na formação das normas de Direito Tributário. Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro*. São Paulo, 2008. p. 85.

¹⁶⁵ Trata-se de apenas *um dos* critérios, já que, conforme veremos a seguir, a simulação também se caracteriza pela ausência de causa mas não se identifica com a elusão, embora as regras que visam a combater uma e outra conduta possam fazer referência indistintamente a ambos os conceitos.

¹⁶⁶ BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007. p. 365.

face da Administração fiscal de operações cujo fim único seja a economia de tributos, quando tais negócios sejam desprovidos de causa ou vazios de conteúdo econômico.

3.2 A elusão como espécie de ilícito atípico (fraude à lei intrínseca)

Uma vez analisado um dos critérios que permitem a identificação da elusão fiscal, buscamos definir a natureza jurídica do fenômeno levando em consideração conceitos da teoria geral do direito.

Os negócios jurídicos sem “causa” têm aparência de licitude porém não são aceitos pelo ordenamento. Assim, no estudo da elusão é importante separar a licitude dos atos usados para evitar a aplicação da lei tributária da ilicitude resultante da qualificação atribuída à situação aperfeiçoada a partir da conformação de um dos pressupostos eleitos pelas normas do sistema¹⁶⁷. Embora os negócios usados sejam *a priori* lícitos – porque não contrários a regras de conduta – a elusão é espécie de ilícito. Para a compreensão do fenômeno é necessário entender a noção de ilícito atípico.

Em termos gerais, a noção de ato ilícito está ligada ao descumprimento de uma obrigação ou à prática de atos contrários a uma proibição, ou seja, trata-se de conceito aplicado às regras de conduta, em seus modais obrigatório (O) e proibido (V)¹⁶⁸. Neste contexto, não caberia falar de ilícitos quanto a regras de conduta em seu modal permitido (P), pois diante de uma permissão é lícito tanto praticar a conduta quanto abster-se de praticá-la. Também não poderia haver ilícitos relacionados a regras de estrutura, já que

¹⁶⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 195.

¹⁶⁸ As regras de conduta têm como objetivo ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P). Diferem-se das regras de estrutura, que visam à produção de novas estruturas deontico-jurídicas, sendo condição sintática para a elaboração de outras regras, e nas quais a ordenação final da conduta é feita apenas em caráter mediato. “São normas de conduta, entre outras, as regras-matrizes de incidência dos tributos e todas aquelas atinentes ao cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, também chamados de ‘obrigações acessórias’. E são tipicamente regras de estrutura aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que prescrevem pressupostos, etc.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 39). Dentre as regras de estrutura estão as que conferem poderes normativos, sendo estas as que especialmente nos interessa nesta parte do trabalho: o poder normativo dos particulares de celebrar negócios jurídicos e obrigarem-se mutuamente.

estas não têm caráter deontico, apenas estabelecem as condições para a produção de um determinado resultado¹⁶⁹.

Ocorre que, num sistema constitucional que reconhece a força normativa não só de regras mas de princípios, o fato de uma conduta ser expressamente permitida por uma regra, ou ser praticada no exercício de um poder normativo, não necessariamente diz sobre sua licitude. A idéia de ilícito atípico refere-se exatamente à investigação sobre a licitude de atos expressamente permitidos por uma regra, e/ou praticados no exercício de um poder normativo, quando estes se revelem incoerentes em vista dos princípios aplicáveis ao caso¹⁷⁰. A ilicitude surge, assim, do conflito entre regras e princípios, quando se encontra uma “lacuna axiológica”¹⁷¹ do sistema de regras.

Na definição de ATIENZA e MANERO: “*Los ilícitos atípicos son acciones que, prima facie, están permitidas por una regla, pero que, una vez consideradas todas las circunstancias, deben considerarse prohibidas.*”¹⁷².

A distinção entre regras e princípios é um dos pilares da Dogmática Constitucional, indispensável à superação do Positivismo Legalista, que identificava as

¹⁶⁹ ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. Argumentación e ilícitos atípicos. *Revista de Ciencias Sociales – Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Valparaiso*. n. 45. Edeval: Valparaiso. 2000. p. 345. Os autores observam: “*Al no tener carácter deontico (no hay conductas calificadas como prohibidas o permitidas), una norma que confiere poder, como tal, no puede infringirse; simplemente, puede usarse bien o mal: si se usa bien, se obtiene el resultado; si no (si se incumple algún requisito) no se obtiene, o no se obtiene del todo, esto es, el resultado no es reconocido por el Derecho, o no es reconocido del todo, como tal.*” (op. cit. p. 333-334)

¹⁷⁰ A doutrina civil italiana discorre sobre ilícitos atípicos especificamente com relação a questões de responsabilidade civil e dever de indenizar, distinguindo assim os ilícitos típicos (hipóteses específicas de atos ilícitos) dos atípicos (derivados de uma cláusula geral de responsabilidade aquiliana, a exemplo do art. 927 do Código Civil Brasileiro). Para detalhes quanto a sistemas de ilícitos típicos e atípicos v. ALPA, Guido. e BESSONE, Mario. *Atipicità dell'illecito – parte prima: i profili dottrinali*. 2 ed. Milano: Giuffrè, 1980, p. 247 e segs.

¹⁷¹ ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. Argumentación e ilícitos atípicos. *Revista de Ciencias Sociales – Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Valparaiso*. n. 45. Edeval: Valparaiso. 2000. p. 346.

¹⁷² Aplicando-se o raciocínio inverso, existiriam também os lícitos atípicos, ou seja, atos que *prima facie* estão proibidos por uma regra mas que as circunstâncias do caso levam à conclusão por sua licitude. Como exemplo de lícito atípico os autores mencionam a regra que proíbe a entrada de veículos em determinado parque, estabelecida em prol da segurança de seus frequentadores; quanto a esta poderiam ser citadas como exemplos de licitudes atípicas tanto a montagem de uma exposição de veículos no parque quanto a entrada de uma ambulância para atender a uma pessoa ferida que poderia falecer em virtude de não receber socorro imediato – no primeiro caso as razões que justificam a regra não são aplicáveis ao caso e não se produz dano; no segundo, apesar de presentes as razões que justificam a regra, há um argumento mais forte que justifica a permissão, ou seja, o dano existe mas é compensado por um bem superior (ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. Argumentación e ilícitos atípicos. *Revista de Ciencias Sociales – Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Valparaiso*. n. 45. Edeval: Valparaiso. 2000. p. 356, notas 5 e 6).

normas às regras jurídicas¹⁷³. A compreensão dos princípios dentro da categoria de normas jurídicas torna necessária sua definição. Neste sentido, ROBERT ALEXY¹⁷⁴ ressalta a diferença *qualitativa* entre as regras e os princípios, entendendo que as regras veiculam *mandamentos ou comandos de definição*¹⁷⁵, sendo aplicáveis porque válidas ou inaplicáveis porque inválidas. Já os princípios seriam *mandamentos ou comandos de otimização*, o que implica que pretendem ser realizados da forma mais ampla possível, observado que sua aplicação mais ou menos intensa não compromete sua validade¹⁷⁶.

Para ALEXY, as regras derivam de uma ponderação prévia de princípios feita pelo legislador relativa a circunstâncias genericamente consideradas, e por isso têm vocação para serem aplicadas como comandos definitivos, ou seja, sem o recurso à investigação sobre os princípios a serem ponderados. Contudo, admitir a existência de

¹⁷³ BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-Modernidade, Teoria Crítica e Pós-Positivismo). In: *Estudos de Direito Constitucional em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 46.

¹⁷⁴ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. E. Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

¹⁷⁵ Ou, como prefere LUIS VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, mandamentos ou “*comandos definitivos*” (AFONSO DA SILVA, Luis Virgílio. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, n. 1, Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 611, nota 15)

¹⁷⁶ LUIS VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA observa que tanto DWORKIN quanto ALEXY são representantes da tese da separação qualitativa entre regras e princípios, segundo a qual a distinção entre ambas as espécies de normas é de caráter lógico. Uma alternativa a essa tese é aquela que defende que a distinção entre ambas é de grau, seja de grau de generalidade, abstração ou de fundamentalidade, tese esta mais difundida no Brasil (AFONSO DA SILVA, Luis Virgílio. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. cit., p. 609). DAVID DUARTE também considera que a distinção entre regras e princípios com base em seu grau de determinação é a mais tradicional, “*no sentido de que é a mais comum e a que menos problemas levanta, dada a sua evidente simplicidade*” (DUARTE, David. *A norma de legalidade procedimental administrativa – a teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade administrativa*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 130-131). De fato, na doutrina brasileira princípio é tradicionalmente definido como “*mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência*” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. cit., p. 807-808). Sem aprofundar o debate sobre qual classificação seria melhor ou pior – até porque as classificações, desde que metodologicamente sólidas, dificilmente podem ser julgadas como boas ou ruins, verdadeiras ou falsas, mas no máximo como úteis ou inúteis em vista do objetivo que pretendem atingir – LUIS VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA adota a distinção entre regras e princípios baseada na estrutura dos direitos que essas normas garantem. Neste sentido, e aproximando-se muito da teoria de ALEXY, o autor esclarece que as regras garantem direitos (ou impõem deveres) definitivos, ao passo que os princípios garantem direitos (ou impõem deveres) *prima facie*, ou seja, não se pode falar em realização sempre total daquilo que a norma exige já que há uma diferença entre aquilo que é garantido ou imposto *prima facie* e aquilo que é garantido ou imposto definitivamente (AFONSO DA SILVA, Luis Virgílio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. Tese apresentada para o concurso de provas e títulos para provimento do cargo de Professor Titular junto ao Departamento de Direito do Estado – área de Direito Constitucional – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005, p. 51 e segs). Nesta classificação o autor revê sua observação de que “*A idéia de mandamento de otimização não significa que seja impossível que um princípio seja cumprido em sua inteireza. (...) Princípios podem, sim, ser realizados na medida máxima, isto é, em sua inteireza. Para que isso aconteça, basta que as condições fáticas e jurídicas, no caso concreto, sejam ideais.*” (AFONSO DA SILVA, Luis Virgílio. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. cit., p. 610, nota 12, grifos no original).

ilícitos atípicos implica afirmar que essa vocação para comando definitivo pode fracassar quando, no caso concreto, a aplicação da regra seja inaceitável em face dos princípios considerados¹⁷⁷.

Neste sentido, ATIENZA e MANERO defendem que a “vocação” dos princípios é dar lugar a regras (legislativas ou jurisprudenciais); já as regras se justificam por sua adequação aos princípios¹⁷⁸. Regras e princípios não constituem unidades pertencentes a mundos separados, mas elementos de uma mesma realidade: o Direito considerado em seu conjunto. Isso porque o que dá sentido às regras são os princípios que lhes servem de justificação, ao mesmo tempo em que os princípios não podem ser aplicados diretamente para a resolução de um caso concreto, pois necessitam antes dar lugar a regras¹⁷⁹. Sob este raciocínio, condutas praticadas de acordo com uma permissão expressa ou no exercício de um poder normativo podem ser consideradas ilícitas se, no caso concreto, se revelarem contrárias a princípios.

A categoria dos ilícitos atípicos é necessária para evitar o formalismo extremo na aplicação do direito, que conduziria a uma incoerência valorativa do sistema¹⁸⁰. Assim, algumas ações, embora aparentemente válidas e aptas a produzir resultados (porque praticadas de acordo com uma regra de permissão e/ou porque praticadas no exercício de um poder normativo), podem ser consideradas inválidas e ter seus efeitos total ou parcialmente anulados em razão de os resultados produzidos não serem compatíveis com os princípios aplicáveis ao caso.

No caso, o exercício da autonomia privada, que *a priori* é válido e apto a produzir resultados, pode ser considerado inválido e ter seus efeitos total ou parcialmente

¹⁷⁷ ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. Argumentación e ilícitos atípicos. *Revista de Ciencias Sociales – Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Valparaiso*. n. 45. Edeval: Valparaiso. 2000. p. 342-343.

¹⁷⁸ ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006. p. 20.

¹⁷⁹ ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006. p. 124. Os autores consideram que as normas jurídicas formam uma estrutura de dois níveis: o das regras e o dos princípios. Ambos os tipos de normas regulam condutas (regras de conduta e princípios em sentido estrito) ou estados de coisas (regras de fim e diretrizes). Ademais, regras e princípios não têm apenas dimensão diretiva mas também uma dimensão valorativa: pretendem não só dirigir uma conduta mas também proporcionar critérios de valoração (de justificação e de crítica) desta (cit. p. 123).

¹⁸⁰ ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. Argumentación e ilícitos atípicos. *Revista de Ciencias Sociales – Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Valparaiso*. n. 45. Edeval: Valparaiso. 2000. p. 347.

anulados em caso de ausência de “causa”, eis que aí os resultados produzidos não são compatíveis com o ordenamento jurídico. A análise que leva em consideração a causa dos negócios vai além da verificação das formalidades legais, permitindo que se declare defeituoso o negócio que, apesar de sua perfeição externa, não corresponda a um resultado social amparado pelo Direito, bem como que se declare total ou parcialmente ineficaz um negócio que suponha um resultado contrário às normas jurídicas¹⁸¹.

Neste sentido, há quem considere a “causa” como expressão de um princípio: “*o princípio da só eficácia daqueles atos que tendam a fins que se harmonizem com a ordem jurídica – princípio, diria Carnelutti, do atingimento dos interesses legítimos*”¹⁸². No Brasil, a realização de negócios jurídicos carentes de causa esvazia a autonomia privada, sendo portanto incompatível com o ordenamento. Isso ficou ainda mais claro com a previsão legal da função social do contrato¹⁸³. A causa é, assim, instrumento para caracterização do ilícito¹⁸⁴.

Como se percebe, é possível evitar o formalismo extremo na aplicação do direito sem qualquer prejuízo à legalidade¹⁸⁵. A fraude à lei não serve ao cerceamento da criatividade dos particulares, apenas elimina a mal entendida liberdade que resulta contrária ao direito¹⁸⁶. Preserva-se a autonomia privada até onde ela seja conforme ao ordenamento, buscando-se neutralizar os resultados que assim não se qualifiquem.

É importante ter em mente que não se pode confundir a modalidade de ilícito atípico comentada acima com a analogia. Isso porque nesta última há ausência de regras e o que se faz é estender a ilicitude estabelecida em outra regra (*analogia legis*) ou

¹⁸¹ CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas, 1985. p. 194. O autor continua: “*De este modo, se afirma una interpretación de las reglas jurídicas más ajustada a sus fines ordenadores y se hace posible sancionar la simulación (falta de causa) y el negocio en fraude a la ley (causa ilícita) respecto de todos los negocios*”.

¹⁸² CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. *O problema da causa no Código Civil Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, s/d. p. 142.

¹⁸³ O parágrafo único artigo 2.035 do Código Civil enuncia: “*Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos.*”

¹⁸⁴ CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. *O problema da causa no Código Civil Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, s/d. p. 160.

¹⁸⁵ De fato, se agora a legislação brasileira expressamente autoriza o exercício da autonomia privada até onde esteja presente a função social do contrato, a desconsideração de negócios pela ausência de causa não pode ser considerada afronta ao princípio da legalidade.

¹⁸⁶ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria. 1993. p. 15.

ponderar princípios relevantes do sistema de modo a gerar a criação de uma nova regra proibitiva (*analogia iuris*). Nos ilícitos atípicos, por sua vez, não há ausência de regras; pelo contrário, *prima facie* existe uma regra que permite a conduta, porém em razão de sua oposição a princípio(s) inverte-se o sentido da regra de modo que, uma vez considerados todos os fatores, a conduta se converte em ilícita¹⁸⁷.

E porque não se trata de uma infração direta de uma norma, não se deve operar frente aos atos praticados em fraude à lei com sanções¹⁸⁸, mas apenas com a requalificação dos atos e negócios de forma que estes restem conformes ao ordenamento.

Dentre os ilícitos atípicos que pressupõem a existência de uma regra, referidos por ATIENZA e MANERO, estão o *abuso do direito* e a *fraude à lei*. O primeiro pressupõe apenas a existência de uma regra permissiva enquanto esta última, além da regra permissiva, pressupõe a existência de uma norma que confere poder normativo, especificamente, poder normativo privado¹⁸⁹. Conforme ressalta MARCOS BERNARDES DE MELLO: “*Quanto ao abuso de direito, há exercício irregular de direito subjetivo. Na fraude à lei usa-se irregularmente a autonomia privada.*”¹⁹⁰

A fraude à lei é um conceito universalmente admitido, sendo do jurista Paulo o famoso fragmento “*Contra legem facit qui id facit quod lex prohibet; in fraudem vero qui salvis legis verbis sententiam eius circumvenit*” (D. 1.3.29)¹⁹¹. Para FERRARA, um ponto sobre o qual concordam todos os autores é o de que a fraude consiste em uma

¹⁸⁷ ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006. p. 27. “*Los ilícitos atípicos plantean, en consecuencia, una situación distinta a los conflictos entre reglas o entre principios, pues lo que ellos suponen es un conflicto entre reglas y principios (abuso de derecho, fraude de ley y desviación de poder) o entre falta de reglas y principios (analogía).*” (*idem*, p. 125)

¹⁸⁸ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria. 1993. p. 82.

¹⁸⁹ As normas que conferem poder estabelecem que se em determinadas circunstâncias um agente realiza determinada conduta, então se produz um resultado institucional ou uma alteração normativa: um contrato por exemplo (ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. *Argumentación e ilícitos atípicos. Revista de Ciencias Sociales – Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Valparaíso*. n. 45. Edeval: Valparaíso. 2000. p. 354).

¹⁹⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 104.

¹⁹¹ A passagem de Paulo pode ser traduzida como “*age contra a lei quem faz o que a lei proíbe; mas (age) em fraude quem, obedecidas as palavras da lei, contorna (descumpre) o espírito dela*” (MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária – conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária. 1993. p. 18). O autor observa que na fraude à lei os contratantes *contornam* a lei; em latim o verbo que exprime a idéia é *circumvenire*, que significa, primeiramente, vir em volta de, rodear, e depois enganar, defraudar (cit. p. 19).

violação indireta da lei, que atinge não o seu conteúdo literal mas seu espírito¹⁹². No problema da fraude à lei ocorre justamente isso: observa-se a letra da lei (*verba legis*), mas para se alcançar um resultado contrário ao seu espírito (*mens legis*)¹⁹³.

É neste sentido que a elusão tributária pode ser considerada essa espécie de “fraude à lei”: trata-se de hipótese em que o exercício da autônoma privada (ou seja, o exercício de um poder normativo privado) está *a priori* permitido, no entanto será considerado ilícito se no caso concreto for verificada a prática de atos desprovidos de “causa”, engendrados de forma a se obter como único resultado a economia de tributos.

No Brasil, esta aplicação da fraude à lei não é estranha ao Supremo Tribunal Federal (“STF”), que já julgou:

*“Imposto de renda. Seguro com que se visa à sonegação do imposto. Fraude à lei. A fraude à lei muitas vezes consiste, como assinalam os mestres, em abrigar-se alguém na literalidade de um texto para fazê-lo produzir efeitos contrários ao seu espírito.”*¹⁹⁴

Neste sentido, “[a]ge em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito.”¹⁹⁵. A doutrina se divide entre os que consideram que a fraude à lei é sempre objetiva – ou seja, basta que haja a violação indireta para que, objetivamente, reste configurada a fraude à lei – e aqueles para quem a violação indireta decorre de elemento subjetivo, isto é, da intenção de fraudar a lei. Conforme leciona MOREIRA ALVES, a teoria objetiva é a mais seguida, até porque em última análise o elemento subjetivo já decorreria do princípio geral de que a ninguém é dado desconhecer a lei¹⁹⁶.

¹⁹² FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 67-68.

¹⁹³ ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 68. O autor ressalta as etapas da interpretação da lei, onde se examina, num primeiro estágio (o da interpretação gramatical ou literal), a *verba legis*, e, num segundo estágio (o da interpretação lógica), a *mens legis* (que não se confunde com a *mens legislatoris*).

¹⁹⁴ Recurso em Mandado de Segurança 16.105/GB, Relator Min. Luis Gallotti, julgado em 3.03.66.

¹⁹⁵ RODRIGUES, Silvío. *Direito Civil – Parte Geral*. V. 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva. 1997, p. 226.

¹⁹⁶ ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 69.

Colocadas estão as características da conduta fiscal elusiva, quais sejam: a de consistir em um ato ou negócio aparentemente lícito, porém efetivado mediante a utilização de um poder normativo de forma contrária ao ordenamento (porque desprovido de causa), visando a obter como único resultado economia de tributos.

3.2.1 “Fraude à lei” e “fraude à lei imperativa”

Importante ressaltar que a “fraude à lei” descrita acima (identificável com a elusão) não pode ser confundida com a “fraude à lei imperativa”.

De fato, na primeira existe uma *regra permissiva*, uma *norma que confere poder normativo*, e seu exercício, no caso concreto, é considerado ilícito (atípico), por se opor a princípios. Já a fraude à lei imperativa pressupõe a existência de uma *regra obrigatória ou proibitiva*, que é “contornada” mediante a utilização de uma norma de cobertura. Esta última também envolve a oposição a princípios, porém de forma apenas mediata. Daí a afirmação de que “[f]raudar a lei é objetivar escapar da sua aplicação através de meios aparentemente lícitos, é procurar contornar o princípio jurídico expresso por uma norma de aplicação obrigatória.”¹⁹⁷

É verdade que a opinião predominante na doutrina limita a aplicação do conceito de fraude à lei ao campo das leis imperativas (obrigatórias ou proibitivas). Todavia, já em 1923, na Alemanha, HENSEL alertava para a necessidade de se distinguir as categorias, tendo formulado o conceito teórico de “fraude ao imposto” (*Steuerumgehung*) como subespécie do gênero fraude à lei (*Gesetzesumgehung*)¹⁹⁸, para designar o emprego de formas jurídicas lícitas para a obtenção de um resultado não propriamente proibido pela lei, não desejado pelo Estado, porque obtido mediante o abuso de formas de direito privado¹⁹⁹.

¹⁹⁷ PEREIRA, Régis Velasco Fichtner. Da regra jurídica sobre fraude à lei. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*. nº 50. ano 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 44. grifos nossos.

¹⁹⁸ BRANDÃO MACHADO explica que o verbo alemão *umgehen* corresponde exatamente ao latim *circumvenire* e se traduz por ir em volta de, rodear. Assim, *legem circumvenire é das Gesetz umgehen*, isto é, fraudar a lei (MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária – conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária. 1993. p. 19).

¹⁹⁹ HENSEL, Albert. Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung. In: *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*. Munique: Lipsia, 1923. p. 234 *et seq.* *apud* MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm.

Diante da diferença entre os conceitos de “fraude à lei” e “fraude à lei imperativa”, há quem divida a fraude à lei (gênero) em duas categorias: a fraude à lei *extrínseca* seria aquela em que a fraude se realiza por meios exteriores à disposição que se quer contornar, havendo assim a norma fraudada (imperativa) e a norma de cobertura; já a fraude à lei *intrínseca* estaria baseada no próprio texto da norma, porém com a desnaturalização de seu espírito – nesta última não há norma de cobertura e a norma fraudada não é imperativa²⁰⁰.

No Brasil, a fraude à lei imperativa foi regulada no artigo 166, VI, do Código Civil²⁰¹. É interessante notar que a existência de uma norma específica sobre fraude à lei imperativa no ordenamento produz a consequência de, uma vez ocorrida a fraude à lei imperativa, percebe-se uma violação indireta da norma fraudada e direta da norma que proíbe a perpetração de fraudes, ou seja, age-se ao mesmo tempo *contra a lei e em fraude à lei*²⁰².

Os autores que afirmam a inaplicabilidade da teoria da fraude à lei no direito tributário e a impossibilidade de as normas tributárias serem fraudadas referem-se à “fraude à lei imperativa”²⁰³. De fato, a fraude à lei imperativa é de aplicabilidade duvidosa no direito tributário, já que a norma tributária não contém em sua estrutura a proibição de realização de qualquer fim, nem mesmo estabelece qualquer requisito de forma para a consecução de determinado fim.

Interpretação da Lei Tributária – conteúdo e limites do critério econômico. São Paulo: Resenha Tributária. 1993. p. 18-19.

²⁰⁰ SIOTA ÁLVAREZ, Monica. Analogia y fraude a la ley tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*. Sevilla: Thomson Civitas, 2008, p. 525. A autora se apoia em RODRÍGUEZ ADRADOS, A. El fraude a la ley (Ensaio de uma dirección pluralista). In: *Estudios sobre el Título Preliminar del Código Civil*. Vol. I, Parte general. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1977. p. 277-437. Em sentido contrário, defendendo que as normas permissivas não são fraudáveis: PEREIRA, Régis Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994. p. 28.

²⁰¹ “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...)

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;”

²⁰² PEREIRA, Régis Velasco Fichtner. Da regra jurídica sobre fraude à lei. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*. nº 50. ano 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 44.

²⁰³ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 31. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 100.

Neste contexto, não é demais repetir, a fraude à lei que se identifica com a elusão fiscal é a “fraude à lei intrínseca”, que não envolve a existência de norma imperativa. A inexistência de violação a regra imperativa na elusão fiscal é apontada com clareza por HENSEL na seguinte passagem:

“Nessuna legge d’imposta proibisce di raggiungere risultati economici in sé possibili per una via diversa da quella prevista dal legislatore; la scelta del mezzo giuridico per la realizzazione di determinati scopi economici è anzi lasciata libera a ciascuno. Neppure una violazione di una legge imperativa si verifica, in generale, nell’elusione dell’imposta. Il comando – tu devi pagare delle imposte – è sempre condizionato dalla frase: se tu realizzi la fatispécie legale (non: se tu miri ad um determinato effeto econômico!).”²⁰⁴.

A delimitação dos conceitos é importante já que, ao contrário da fraude à lei imperativa (artigo 166, VI, do Código Civil), a fraude à lei intrínseca não é um ilícito típico para o ordenamento jurídico brasileiro e, portanto, nesta última existe espaço para a cobrança do tributo sem penalidade²⁰⁵.

Tendo em vista que no Brasil o conceito de fraude à lei consagrado no Código Civil é o “extrínseco”, ou seja, o de “fraude à lei imperativa”, é preciso ter cautela na denominação das condutas elusivas simplesmente como “fraude à lei”, já que isso pode trazer mais questionamentos que respostas, conforme já apontou a doutrina.

Esclarecemos, assim, que no presente estudo utilizaremos as expressões “fraude à lei imperativa” e “fraude à lei intrínseca” como espécies da “fraude à lei (gênero)”, todas compreendidas no conceito geral de fraude.

²⁰⁴ HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. Dino JARACH. Milano: Giuffrè, 1956. p. 148.

²⁰⁵ Da mesma forma, MARCO AURÉLIO GRECO entende que “a hipótese de fraude à lei não está abrangida pelo pressuposto de incidência da duplicação da multa (para torná-la 150%) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 246-247). Embora GRECO se refira à “fraude à lei imperativa”, o autor adota uma concepção bastante ampla de imperatividade, entendendo que esta “está ligada à deflagração de efeitos jurídicos, independente da vontade do destinatário. É o que sucede com a norma tributária de incidência.” (cit. p. 244). A despeito de não utilizarmos este sentido de “imperatividade” de GRECO – até pelo raciocínio *circulus in demonstrando* que o permeia – compartilhamos da opinião de que as hipóteses de fraude à lei (intrínseca) não são puníveis com multa agravada.

3.2.2 Abuso do direito e abuso de Direito

A doutrina costuma se referir ao abuso no exercício do direito referindo-se ao direito subjetivo e a um desvio de seu “fim econômico-social”. Assim, haveria, de um lado, o exercício “normal” do direito subjetivo, sem provocar danos a terceiros que estes não tenham a obrigação jurídica de suportar, e que seria o exercício de acordo com o seu fim econômico-social; fora de tais limites estaria o exercício anormal que ocasiona dano ou lesão²⁰⁶.

Acompanhando este raciocínio, PONTES DE MIRANDA observa que a expressão “abuso de direito” seria incorreta, pois “*abusa-se de algum direito, do direito que se tem*”²⁰⁷. Tal concepção foi a acolhida no direito positivo brasileiro, mais precisamente no artigo 187 do Código Civil:

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

A figura do abuso do direito resulta de um mecanismo de autocorreção do Direito, isto é, de correção do alcance de regras jurídicas permissivas que têm como destinatário o titular de um direito subjetivo enquanto tal, quando a aplicabilidade destas se estende a casos em que sua aplicação resulta injustificada à luz dos princípios jurídicos que determinam o alcance justificado das próprias regras²⁰⁸.

Assim, para ATIENZA e MANERO, o abuso do direito é um ilícito atípico²⁰⁹ que pressupõe a existência de uma regra permissiva. Não se confunde com a fraude à lei (intrínseca), para cuja existência é necessário o exercício de um poder normativo, embora se reconheça que possa haver ações as quais seja possível qualificar como abusivas e fraudulentas simultaneamente – como abusivas porquanto afetem negativamente interesses

²⁰⁶ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 67.

²⁰⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo LIII, Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. p. 71.

²⁰⁸ ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006. p. 59.

²⁰⁹ Note que no Direito Brasileiro o abuso do direito é um ilícito típico (art. 187 do Código Civil).

alheios de forma injustificada e como fraudulentas por tal afetação ocorrer mediante o uso de um poder normativo²¹⁰.

É no mínimo inadequado falar-se, no Brasil, de “abuso do direito” em matéria tributária. ALFREDO BECKER já observava que a teoria do abuso do direito é concebível, apenas no plano moral, e “*a tentativa de sua implantação no plano jurídico é que constitui o verdadeiro abuso do direito.*”²¹¹. O autor explica que as diversas teorias que têm procurado implantar, no plano jurídico, a teoria do abuso do direito, podem ser reunidas em quatro grupos: a) as teorias que fundamentam o abuso do direito no prejuízo; b) as que fundam o abuso na falta; c) as que se baseiam na finalidade dos direitos e no motivo ilegítimo (teoria de JOSSERAND); d) as que tomam o critério moral (teoria de J. Dabin). Porém, ainda segundo BECKER, o critério do prejuízo (“anormal” ou “excessivo”) não se aplica já que não há como sustentar que haja prejuízo do Estado se o contribuinte não praticou o fato gerador. O critério da falta no exercício do direito é rechaçado pela contradição, já que para BECKER ou se exerce um direito o portanto não pode haver delito ou não há direito e por isso há delito. O critério da finalidade, que busca criticar o uso do direito seja pela má intenção de seu titular, seja pelo defeito na sua execução, é criticado por tornar impraticável todo o direito, por inutilizar a regra jurídica. Por fim, o critério do uso imoral do direito é criticada por admitir a juridicização da moral²¹². Assim, conclui:

*“A ‘moralização do direito’ pela criação de novas regras jurídicas justas em substituição das injustas, é obra meritória e indispensável para o aperfeiçoamento do homem e da sociedade. Entretanto, esta ação moralizadora cabe exclusivamente ao Poder Legislativo (criador de regras jurídicas) e não ao Poder Executivo nem ao Poder Judiciário;”*²¹³.

Sobre o tema, ALBERTO XAVIER entende que a doutrina do abuso do direito é “cientificamente equivocada”, dentre outras razões, pois o Estado não é titular de direitos

²¹⁰ ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006. p. 87.

²¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 143, grifos no original.

²¹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 145-149.

²¹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 152.

subjetivos suscetíveis de serem lesados pelo exercício de direitos pelos particulares²¹⁴. Por sua vez, LUIS EDUARDO SCHOUERI defende que o abuso do direito é aplicável quando o sujeito age além do que lhe faculta seu próprio direito e daí resulta o dano – o autor estabelece a diferença entre esta situação e aquela em que o ilícito surge não “*por ter o sujeito ultrapassado os limites do próprio direito, mas por ter contrariado a norma jurídica que protegia o direito alheio*”), concluindo ainda que o abuso do direito “*não ocorre se a prática do ato produz alguma utilidade para o agente*”^{215 e 216}. O autor entende porém que não pode haver a figura do abuso do direito no âmbito do direito tributário, tendo em vista que a adoção de uma forma jurídica específica, antes da ocorrência do fato gerador, não pode dar ensejo, num segundo momento, à caracterização de eventual abuso²¹⁷.

MARCO AURÉLIO GRECO defende a possibilidade de se aplicar a teoria do abuso do direito (subjetivo) em matéria tributária²¹⁸. Ao explicar os limites ao poder de o Fisco qualificar e requalificar o ato, o autor afirma que a tese do abuso do direito aplicado ao planejamento fiscal visa a “*inibir as práticas sem causa, que impliquem menor tributação*”²¹⁹. Assim, e continuando com suas palavras, “*os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem*

²¹⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 107.

²¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição Disfarçada de Lucros*, São Paulo: Dialética, 1996, p. 150-151. Trata-se de admitir que os direitos contenham em si o seu limite. Porém, conforme observa ALBERTO XAVIER, a teoria dos “limites imanentes” não encontra qualquer apoio palpável na Constituição Brasileira (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 123). O conceito uno de “direito com seus limites imanentes” é também rejeitado por Luis Virgílio AFONSO DA SILVA (AFONSO DA SILVA, Luis Virgilio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. Tese apresentada para o concurso de provas e títulos para provimento do cargo de Professor Titular junto ao Departamento de Direito do Estado – área de Direito Constitucional – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005).

²¹⁶ Paulo Ayres BARRETO observa que essa construção de SCHOUERI, com base na teoria de JORGE AMERICANO (*Do abuso de direito no exercício da demanda*. 2 ed. São Paulo: Saraiva & Comp., 1932) não se amoldaria à atual dicção legislativa sobre a matéria já que, nos termos em que positivado o tema, o fato de o direito exercido agregar utilidade ao exercente não constitui empecilho à descaracterização do eventual abuso do direito (BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária – Limites Normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – Área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 225)

²¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição Disfarçada de Lucros*, São Paulo: Dialética, 1996, p. 136-152.

²¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 199. O autor observa, ainda, que, depois do Código Civil de 2002, o qual passou a qualificar o abuso de direito como ato ilícito, “*a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão*”.

²¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 204.

caráter abusivo”²²⁰. Embora GRECO se reporte à causa do negócio, o autor não utiliza o conceito de “causa” tratado neste estudo mas se refere ao motivo²²¹. Além disso, GRECO ilustra a aplicação da figura do abuso de direito com transcrição de doutrina francesa que faz referência à intenção fraudulenta de eludir a carga fiscal normalmente aplicável e à necessidade de se analisar o espírito da lei²²², o que, sob as premissas deste estudo, seria caracterizado não como abuso do direito mas como fraude à lei (intrínseca).

Por sua vez, HELENO TORRES defende que a teoria do abuso do direito não se aplica em matéria de planejamento tributário tendo em vista que a manifestação da autonomia privada não é o exercício de um direito mas de um poder normativo²²³.

No âmbito da discussão sobre a aplicação da teoria do abuso do direito em matéria tributária, a doutrina começa a abordar a “objetivização” do abuso, ou seja, o abuso referente à norma, ao direito objetivo. Fala-se assim em abuso de Direito – com maiúscula – para tratar da utilização de um instituto contemplado na norma no limite dos fins para os quais está institucionalmente destinado²²⁴. Para FISCHER, um tal abuso consistiria na utilização pelo contribuinte das possíveis formas jurídicas sem qualquer fundamento jurídico, ou seja, de maneira “mal intencionada”, fraudulenta²²⁵.

²²⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 203.

²²¹ Para detectar o abuso, o autor sugere a utilização de dois critérios, o do excesso e o da existência, em caráter exclusivo ou predominante, de um motivo extratributário – não necessariamente *business purpose*, mas qualquer “razão familiar, política, de mudança no regime jurídico das importações, de alteração no quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa etc”. (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 224-226). Conforme pretende sustentar o presente estudo, a presença de causa no negócio e a ausência de fraude à lei (intrínseca) são suficientes para detectar o planejamento tributário “abusivo”, não sendo preciso adentrar a polêmica seara da investigação dos motivos do contribuinte.

²²² Em GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 205-206, GRECO se refere à doutrina de CADIET: “*Em définitive, pour qu’il y ait abus de droit en matière fiscale seule a compte la fin, c’est à dire l’intention frauduleuse définie comme la volonté d’éluder la charge fiscale normalement applicable*”. (CADIET, Loic. *Remarques sur la notion fiscale d’abus de droit. Regards sur la fraude fiscale*. Paris: Economica, 1986. p. 47). (...) “*Tous les droits ont une finalité, un sprit. L’exercice de chaque droit doit poursuivre le but qu’impose l’objet de ce dernier et qu’expriment ses conditions d’exercice*”. (CADIET, Loic. cit. p. 53).

²²³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 115.

²²⁴ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 68; PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995. p. 60-62;

²²⁵ FISCHER, Peter. *L’esperienza Tedesca*. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 222-223.

O abuso de Direito aí se identifica com o “abuso de formas jurídicas”, assim entendida a utilização abusiva do ordenamento pelo particular para conseguir seus objetivos econômicos através de formas ou institutos jurídicos que, objetivamente considerados, não estão a serviço de tais fins²²⁶. Ressalte-se que o conceito de “formas jurídicas” possui um sentido muito concreto: não se trata do cumprimento ou não de eventuais requisitos de forma do negócio jurídico²²⁷. Abusar das formas jurídicas é portanto abusar do tipo contratual²²⁸.

A categoria do “abuso das formas jurídicas” ou do “abuso das possibilidades de configuração” foi muito estudada pela doutrina alemã. De fato, o ordenamento alemão está baseado na abstração do negócio jurídico, pelo que não se leva em consideração a causa, já que o controle da autonomia da vontade é feito mediante a análise da forma jurídica²²⁹. Abusar das possibilidades de configuração é eleger negócios jurídicos insólitos, ou seja, que não correspondam aos fatos ou relações econômicas que se pretende conseguir²³⁰.

Esta versão “objetiva” do abuso de Direito ou configuração do abuso como um “mal uso do Direito objetivo” pode ser equiparada à fraude à lei (intrínseca)²³¹. Neste sentido, Raffaello LUPI observa: “*abuso del diritto, contratto in frode alla legge, etc., sono formule fuorvianti rispetto ad un fenomeno che resta prima di tutto strumentalizzazione e manipolazione delle regole tributarie*”²³². Todavia, a doutrina brasileira é de tal modo discrepante sobre o tema e seriam necessárias tantas ressalvas antes de utilizar o termo que é preferível ficar apenas com a fraude à lei intrínseca.

²²⁶ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 70.

²²⁷ Não se confunde, portanto, com o abuso de formas jurídicas referido por Sampaio Dória, que “*nada mais é senão simulação*” (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 116). Para o autor “*O que no fundo a teoria do abuso das formas propõe é uma falsa opção entre forma jurídica e substância econômica, quando se trata de uma alternativa autêntica entre forma JURÍDICA aparente (ou simulada) e forma JURÍDICA real.*” (op. cit. p. 117, grifos e destaques no original).

²²⁸ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 71.

²²⁹ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 70.

²³⁰ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 71.

²³¹ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 69. BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley en el Derecho Tributario. *Quincena Fiscal*. n. 7-8, Pamplona: Aranzadi, 2006. p. 38.

²³² LUPI, Raffaello. Elusione: esperienze europee tra l’uso e l’abuso del diritto tributario. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 265. o autor trata a elusão como um “abuso do direito tributário” (cit. p. 266) ou “abuso da legislação tributária” (cit. p. 282).

3.3 Elusão fiscal e “negócios anômalos”

A expressão “negócios anômalos” é utilizada por GARCIA NOVOA para se referir àquela categoria heterogênea que abrange um conjunto de negócios muito diferentes entre si, porém caracterizados pela deformação de uma figura negocial, querida pelas partes e realizada para escapar da regulação normal dos negócios. O recurso aos negócios anômalos fundado no exercício da autonomia da vontade está condicionado ao fim prático que se pretende conseguir com tal negócio e à necessidade de se atender à causa²³³. Tratamos aqui da simulação, do negócio jurídico indireto e do negócio fiduciário.

3.3.1 Simulação

Na vigência do Código Civil de 1916 a doutrina brasileira discorria sobre simulações inocentes (quando não há intenção de causar prejuízo a terceiros) e nocentes ou maliciosas (em que há intenção de fraude ou de prejudicar outrem), concluindo, com base no artigo 103 do referido diploma, que apenas a simulação nocente ou maliciosa geraria a invalidade do negócio jurídico. O cenário, no entanto, sofreu sensíveis modificações com a entrada em vigor do Código Civil de 2002, já que neste a simulação deixou o campo das anulabilidades e passou a ser causa de nulidade do negócio jurídico.

A mudança foi reconhecida nos debates travados na III Jornada de Direito Civil, organizada pelo Conselho da Justiça Federal nos dias 1º a 3 de dezembro de 2004, tendo sido publicado o seguinte enunciado: “152 – Art. 167: *Toda simulação, inclusive a inocente, é invalidante*”²³⁴.

Neste sentido, com base no Código Civil vigente, apenas há que se distinguir entre simulação absoluta e relativa e, nesta última, reconhecer o ato simulado e o

²³³ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 52-55. O autor por sua vez se baseia na doutrina de DE CASTRO (DE CASTRO, F. *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas.1985. p. 329-330).

²³⁴ Conforme ressalta a publicação, “os enunciados aprovados constituem um indicativo para a interpretação do Código Civil, estando todos diretamente relacionados a um artigo de lei, e significam o entendimento majoritário das respectivas comissões, nem sempre correspondendo à proposição apresentada pelo congressista. Também não expressam o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, nem do Conselho da Justiça Federal, que é apenas o órgão promotor e patrocinador do evento.” (AGUIAR JR., Ruy Rosado de. (Org.) *III Jornada de Direito Civil*. Brasília: CJP, 2005. p. 10).

dissimulado^{235 e 236}. A distinção é importante já que, na simulação relativa, apesar de o ato simulado ser nulo, subsistirá o ato dissimulado, se válido em sua substância e na forma. Assim dispõe o artigo 167 do Código Civil: “Art. 167. *É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*”

Em seguida, o Código Civil lista as hipóteses de simulação:

“Art. 167. (...)

§1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

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

Diante disso, a doutrina tributária se divide entre os que entendem que as hipóteses de simulação para fins fiscais restringem-se àquelas expressamente enunciadas no Código Civil e aqueles que defendem um conceito mais amplo de simulação. Grande parte das controvérsias sobre a desconsideração de negócios jurídicos para fins fiscais tem por justificativa esta premissa diversa da qual partem os doutrinadores. Mas a validade do negócio jurídico não pode ser confundida com a sua consideração para fins fiscais. Um negócio jurídico pode ser nulo sem que tenha ferido qualquer preceito da legislação

²³⁵ “Nos casos de simulação absoluta (aqueles nos quais, afastado o manto do negócio meramente aparente, nada sobra), todo o negócio seria declarado nulo, independentemente da intenção dos agentes. Nas simulações relativas, o ato simulado (aquele que apareceu aos olhos de todos) sempre será nulo. O ato dissimulado, ou seja, aquele que foi originariamente escondido, poderá ou não ser declarado nulo, conforme tenha ou não havido ofensa à lei ou prejuízo a terceiros” (AGUIAR JR., Ruy Rosado de. (Org.) *III Jornada de Direito Civil*. Brasília: CJP, 2005. p. 120).

²³⁶ “Mentre nella simulazione si fa apparire ciò che non è, nella dissimulazione si nasconde ciò che è. (...) La simulazione si può paragonare ad un fantasma, la dissimulazione ad una maschera.” (FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 35-36); “A doutrina distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa. É absoluta quando a declaração de vontade exprime aparentemente um ato jurídico, não sendo intenção das partes efetuar ato algum (colorem habens, substantiam vero alteram)” (MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito Civil – parte geral*. v. 1, 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 256). Ainda segundo o autor, nos casos de simulação relativa vislumbram-se dois aspectos distintos, o do ato que se aparentou fazer e do ato que na realidade foi feito, o fingido e o real, o invólucro e o conteúdo. Assim, a simulação difere da dissimulação, embora em ambas o agente queira o engano; na simulação, o agente quer enganar sobre a existência de situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência da situação real. “Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara” (cit. p. 213). Eis o que se deve entender por dissimular: ocultar a prática de um ato mediante a prática de outro.

tributária, assim como um negócio pode ser válido porém seus efeitos devam ser desconsiderados para fins fiscais²³⁷.

A simulação representa a formulação de um negócio sem causa (simulação absoluta) ou a presença de normas jurídicas postas pelas partes com causas que se anulam no seu propósito negocial (simulação relativa)²³⁸.

Como se pode perceber, os atos simulados se identificam com os elusivos na qualificação como ilícitos fiscais atípicos, pela ausência de causa.

As semelhanças porém acabam aí²³⁹. Conforme veremos em item próprio a seguir, na experiência européia é pacífica a distinção entre a simulação e a elusão. Para RAFAELLO LUPI, a primeira envolve o *engano* e a existência de uma vontade diversa daquela manifestada, já os comportamentos elusivos são realmente queridos pelas partes, embora com a finalidade de contornar uma norma fiscal²⁴⁰. A distinção é de fato fácil quando se trata da simulação absoluta e da fraude à lei imperativa, pois então é possível perceber com clareza que enquanto a simulação envolve a prática de negócios apenas aparentes o negócio praticado *in fraudem legis* é perfeitamente sério e querido. Todavia, principalmente nos casos de simulação relativa, é comum confundir a simulação com outros negócios jurídicos anômalos tais como aqueles praticados em fraude à lei, os negócios fiduciários ou os negócios jurídicos indiretos.

²³⁷ Neste sentido, em termos fiscais os negócios simulados são ilícitos atípicos. Nas palavras de Heleno TÔRRES: “A alegação de simulação no direito privado, por encontrar ali uma lista taxativa de suas possibilidades, não se pode definir como ilícito atípico; mas para os fins do direito tributário, ela poderá ser perfeitamente enquadrada na hipótese, haja vista os efeitos da desconsideração não atingirem a validade do negócio” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 198, nota 59).

²³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 309.

²³⁹ Em sentido contrário, FERRERO LAPATZA entende que os negócios sem causa equivalem a negócios simulados, observando que “Ou a causa típica, geral, abstrata e suficiente de um negócio existe e, portanto, só se pode falar, neste caso – porque o negócio existe e configura o ‘fato’ tipificado como fato impositivo pela lei – de ‘economia de opção’; ou a casua não existe e tampouco existe o negócio, e com isso só se poderá falar de simulação. Tertium non datur.” (FERRERO LAPATZA, José Juan. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007. p. 99).

²⁴⁰ LUPI, Raffaello. *Elusione: esperienze europee tra l’uso e l’abuso del diritto tributario*. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 268. E continua: “l’elusione è manipolazione delle regole, e rientra nel più generale fenomeno dell’abuso del diritto, ricorrente anche nel diritto civile; la simulazione è invece manipolazione della realtà, col tentativo di mostrare una realtà diversa da quella effettiva: l’una attiene al giudizio di diritto, l’altra al giudizio di fatto.” (cit. p. 269-270).

FRANCESCO FERRARA observa que embora a doutrina reconheça a distinção entre negócios simulados e fraudulentos, há quase uma unanimidade em dizer-se que a simulação pode servir de meio para a fraude à lei e que o negócio simulado pode ser fraudulento²⁴¹. Por exemplo, PONTES DE MIRANDA afirma que “[a] simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores. Daí as semelhanças entre as figuras, suscitando confusões.”²⁴²

Porém, F. FERRARA alerta que a simulação não é um meio para contornar a aplicação de uma lei proibitiva mas para esconder uma violação direta desta. A ocultação trazida a efeito pela simulação relativa não tolhe o negócio dissimulado pois, ao se remover o véu da simulação, resta o negócio em sua verdadeira essência e, se este negócio (dissimulado) está em contradição com uma lei proibitiva, existe um *contra legem agere* e não um *in fraudem legis agere*; um *contra legem* escondido, oculto, porém cuja natureza não se altera²⁴³.

A análise dos exemplos trazidos pela doutrina permite ilustrar as divergências entre uma e outra corrente de pensamento. Neste sentido, PONTES DE MIRANDA ilustra as diferenças entre fraude à lei proibitiva e simulação com o caso do marido que simula uma venda à esposa em um sistema jurídico que contém a regra de proibição de doação entre casados, observando que neste caso, em vez de simulação, há ato jurídico realmente querido para se violar a lei, escapando a ela²⁴⁴. Por sua vez, F. FERRARA observa que, neste mesmo exemplo, o que há é uma direta transgressão da proibição, uma infração direta à lei e não um agir *in fraudem legis*. Não há uma elusão da norma, uma observância formal da letra da lei com a violação de seu espírito, mas uma ofensa direta da lei que proíbe a doação: a remoção do véu representado pelo negócio

²⁴¹ FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 67. No mesmo sentido: BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo II, vol. 2, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969. p. 381.

²⁴² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral, Tomo IV, 2. Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 377. No mesmo sentido, FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 40 e 67.

²⁴³ FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 70. Em sentido contrário, entendendo que o ato *in fraudem legis* não deixa de ser contrário à lei: PRATES, Homero. *Atos simulados e atos em fraude da lei*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958. p. 312.

²⁴⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral, Tomo IV, 2. Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 385.

aparente (a venda) nada mais faz do que constatar pura e simplesmente a violação da norma que prevê a proibição²⁴⁵. Há portanto uma ocultação da violação direta da norma (do *contra legem agere*), não o contorno (elusão) da norma.

É importante também distinguir os negócios simulados dos fiduciários: “*Os negócios jurídicos de fidúcia e outros atos jurídicos fiduciários são queridos. Não são aparentes: são*”²⁴⁶. Voltaremos às características destes negócios em item próprio a seguir.

Para uma identificação das características da simulação, SAMPAIO DÓRIA esclarece:

*“Em síntese, na simulação concorrem os seguintes elementos: (a) deformação consciente e desejada da declaração de vontade, (b) levada a efeito com o concurso da parte à qual se dirige e (c) tendo por objetivo induzir terceiros em engano, inclusive, do ponto de vista tributário, o próprio Estado.”*²⁴⁷.

Da mesma forma, MOREIRA ALVES afirma que três são os requisitos da simulação: a divergência entre a vontade interna e a manifestada, o acordo simulatório entre as partes e o objetivo de enganar terceiros estranhos a esse ato simulado²⁴⁸.

No direito tributário, o artigo 149, VII, do CTN prevê a efetivação do lançamento ou sua revisão “*quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em*

²⁴⁵ FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 70-77. Nesta linha de raciocínio, faz-se interessante a análise do seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal: “*Promessas de compra e venda e de cessão com cláusula de arrependimento a termo. Simulação relativa como instrumento de fraude ao artigo 765 do Código Civil. - Se ocorreu simulação e o negócio jurídico dissimulado é o mútuo com garantia real com pacto comissório, não há que se pretender negativa de vigência dos artigos 1.140, 102 e 765 do Código Civil. - É pelo menos razoável - e isso porque se estriba em forte corrente doutrinária - a tese de que, quando a simulação é utilizada como instrumento para fraudar lei imperativa, prepondera a fraude à lei, não só no que diz respeito à sanção (nulidade), mas também no que concerne ao prazo de prescrição, que deixa de ser o aludido no artigo 178, par. 4., v, b, do Código Civil. - Dissídio de jurisprudência não comprovado. Recurso Extraordinário não conhecido.” (Recurso Extraordinário 88.442/RJ, Segunda Turma, Relator Min. Moreira Alves, julgado em 13.12.77 e publicado em 14.04.78, grifos nossos).*

²⁴⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral, Tomo IV, 2. Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 377, grifos no original.

²⁴⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 64. Os critérios são os mesmos enunciados por FERRARA (FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 37).

²⁴⁸ ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 64.

benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode então desconsiderá-los²⁴⁹.

3.3.2 Negócio jurídico indireto e negócio fiduciário

A doutrina costuma identificar como negócios jurídicos indiretos aquela categoria de negócios utilizados para se alcançar escopo diverso da finalidade para a qual a ordem jurídica os criara, distinguindo as subespécies: (i) negócios fiduciários, e (ii) negócios jurídicos indiretos em sentido estrito²⁵⁰. Comum a esta categoria é o aparente descompasso entre o meio jurídico que se usa (negócio efetivamente sério e querido) e o fim a que se visa²⁵¹.

Muitas das definições de negócio fiduciário circunscrevem a figura às hipóteses em que se verifica um negócio translativo. Neste sentido, costuma-se definir o negócio fiduciário como a convenção pela qual uma das partes (o fiduciário), recebendo da outra (fiduciante) a propriedade de um bem, assume a obrigação de lhe dar determinada destinação e, uma vez alcançado o objetivo enunciado na convenção, restituí-lo²⁵² ou transferi-lo a terceiro. Porém, FRANCISCO MARINO observa que esta é uma concepção restritiva já que o negócio fiduciário pode conter qualquer tipo de negócio jurídico de atribuição patrimonial, seja ele dispositivo (translativo, modificativo ou extintivo) ou obrigacional²⁵³.

²⁴⁹ Voltaremos a este assunto no item 3.3.1.

²⁵⁰ ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 6. O autor faz referência a Kohler, J. (*Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, erster Band*. Berlin, 1906. §220, p. 492 e ss); MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *Negócio Jurídico Indireto e Negócios Fiduciários*. *Revista de Direito Civil Imobiliário, Agrário e Empresarial*. Vol. 29. Ano 8. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1984. p. 90.

²⁵¹ Este fim não é motivo, mas objetivamente revelado pelo resultado do negócio. ALVES, José Carlos Moreira. *Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação*. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 66-67.

²⁵² CHALHUB, Melhim Namem. *Negócio Fiduciário*. Rio de Janeiro: Renovar. 1998. p. 11; BONFANTE, Piero. *Instituzioni di Diritto Romano*. 10 ed. Torino: G. Giappichelli. p. 471; LIMA, Otto de Sousa. *Negócio Fiduciário*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1959. p. 55.

²⁵³ MARINO, Francisco Paulo de Crescenzo. *Notas sobre o negócio jurídico fiduciário*. *RTDC: Revista Trimestral de Direito Civil*. Vol. 20, Rio de Janeiro: Padma. 2004. p. 38. Conforme ressalta o autor, PONTES DE MIRANDA deixa claro que a atribuição patrimonial fiduciária pode consistir em uma transmissão, bem como pode corresponder à assunção de uma obrigação, por parte do fiduciante em vantagem do fiduciário, à concessão de poder irrevogável, à cessão de pretensão à restituição da coisa e à outorga de procuração em

Neste contexto, costuma-se distinguir as construções doutrinárias romana e germânica acerca do negócio fiduciário.

A construção romana se caracteriza pela atribuição, pelo fiduciante ao fiduciário, de um direito *pleno e incondicionado*, em vista de certa finalidade econômico-jurídica²⁵⁴. Por envolver a possibilidade de abuso por parte do *accipiens* ou fiduciário, diz-se que a fidúcia romana está baseada na idéia clássica de *fides*.

O direito romano registra duas espécies de fidúcia: a fidúcia *cum creditore* e a fidúcia *cum amico*. Na primeira, que tinha conteúdo assecuratório, o devedor vendia o bem ao credor sob a condição de recuperá-los se, dentro do prazo convencionado, resgatasse a dívida. Já a fidúcia *cum amico* não tinha a finalidade de garantir um crédito, mas de preservar certos bens de uma pessoa, e nesta o proprietário do bem o alienava a um amigo na condição de lhe ser restituído (ou a terceiro) atingida determinada condição²⁵⁵.

O negócio fiduciário do tipo romano é abordado segundo as concepções unitária e dualista²⁵⁶. A corrente dualista registra a existência de dois negócios (complexidade), e considera que o negócio fiduciário decorre da conjugação de um negócio jurídico com eficácia real (transferência plena e irrevogável da propriedade da propriedade ou de outro direito) com um negócio de eficácia puramente obrigatória (o *pactum fiduciae*, em virtude do qual o fiduciário se obriga a usar da forma convencionada o direito que adquiriu, restituindo-o mais tarde ao fiduciante ou transferindo-o a terceiro)²⁵⁷. A tese unitária, por sua vez, considera haver um só negócio composto por duas partes e permeado pela *causa fiduciae*, da qual decorrem efeitos reais e efeitos obrigacionais cuja função seria, justamente, a de “corrigir” a eficácia real.

causa própria, dentre outros casos (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 118 e 127).

²⁵⁴ COSTA, Judith H. Martins. Os negócios fiduciários: considerações sobre a possibilidade de acolhimento do “trust” no Direito brasileiro. *Revista dos Tribunais*. vol. 657. ano 79. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1990. p. 38.

²⁵⁵ CHALHUB, Melhim Namem. *Negócio Fiduciário*. Rio de Janeiro: Renovar. 1998. p. 13.

²⁵⁶ ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 6-7. COSTA, Judith H. Martins. Os negócios fiduciários: considerações sobre a possibilidade de acolhimento do “trust” no Direito brasileiro. *Revista dos Tribunais*. vol. 657. ano 79. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1990. p. 41.

²⁵⁷ FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 57.

Por sua vez, na construção germânica o fiduciário adquire ou um direito de propriedade resolúvel, ou um direito real limitado sobre a coisa do fiduciante, ou, em se tratando de direito de crédito, obtém direito cujo conteúdo é limitado pela lei em conformidade com o escopo visado pelas partes²⁵⁸. A fidúcia germânica envolve, assim, a transferência de um direito condicionado resolutivamente, operando a condição resolutiva no momento em que se atinge a finalidade visada, ou quando ferido o escopo convencionado, conduzindo-se à ineficácia de todo e qualquer uso contrário à finalidade pactuada e à reacquirição automática do direito pelo fiduciante. Tendo em vista não haver a possibilidade de abuso, afirma-se que na fidúcia germânica não há lugar para uma *fides* em sentido próprio²⁵⁹.

Atribui-se a REGELSBERGER a afirmação de que a fidúcia romana seria o negócio seriamente desejado que se caracteriza pela desproporção entre a finalidade a atingir e o meio empregado para tanto²⁶⁰. A doutrina critica a menção à “desproporção”, assentando que a transferência da propriedade é necessária para que o efeito jurídico desejado se produza²⁶¹. Na verdade, como bem observa F. FERRARA, o que ocorre é que no negócio fiduciário o negócio produz todos os seus efeitos ordinários, porém entre as partes existe a obrigação pessoal de apenas se utilizar dos efeitos produzidos para determinado escopo, sendo que em caso de abuso por parte do fiduciário o negócio é válido, porém dá ensejo ao ressarcimento²⁶².

²⁵⁸ ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 7.

²⁵⁹ COSTA, Judith H. Martins. Os negócios fiduciários: considerações sobre a possibilidade de acolhimento do “trust” no Direito brasileiro. *Revista dos Tribunais*. vol. 657. ano 79. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1990. p. 39.

²⁶⁰ ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 6; MARINO, Francisco Paulo de Crescenzo. Notas sobre o negócio jurídico fiduciário. *RTDC: Revista Trimestral de Direito Civil*. Vol. 20, Rio de Janeiro: Padma. 2004. p. 35. ANDREA FUSARO observa: “*La caratteristica fondamentale del negozio fiduciario venne vista in ciò: vi sarebbe stata, in tutti i casi considerati, una «eccedenza» (o una disomogeneità) del mezzo adoperato dalle parti (trasferimento di proprietà piena), rispetto allo scopo (scopo di amministrazione o di garanzia) (questa impostazione risale a Regelsberger, che per primo parlò di «incongruenza» tra scopo e mezzo).*” (ALPA, Guido. BESSONE, Mario. e FUSARO, Andrea. *Proprietà di gruppo, proprietà fiduciaria, leasing finanziario e proprietà ‘garanzia’ - una antologia di orientamenti. Poteri dei privati e statuto della proprietà*. vol. 2. Roma: S.e.a.m. Disponível em http://www.diritto.it/materiali/civile/alpa_bessone_fusaro6.html, acesso em 17.02.09).

²⁶¹ COSTA, Judith H. Martins. Os negócios fiduciários: considerações sobre a possibilidade de acolhimento do “trust” no Direito brasileiro. *Revista dos Tribunais*. vol. 657. ano 79. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1990. p. 40.

²⁶² “*Il negozio fiduciario essendo realmente voluto produce tutti gli effetti ordinari, ma fra i contraenti intercede l’obbligazione personale di usare degli effetti prodotti solo allo scopo fissato. Quindi l’alienante o cedente trasmette il suo diritto di proprietà o di credito nel compratore e cessionario, e resta in sua fiducia – donde il nome di negozi fiduciari – ch’egli si serva del diritto acquistato solo allo scopo convenuto. Se il fiduciario abusa della sua posizione giuridica ed aliena, la disposizione è valida, ma egli è tenuto a*

A produção de “mais” consequências jurídicas do que seria necessário para alcançar o escopo visado é apontada como o traço que diferencia os negócios fiduciários (segundo a construção romana) dos negócios indiretos em sentido estrito²⁶³.

No negócio indireto em sentido estrito, portanto, as partes desejam todas as consequências jurídicas do negócio jurídico adotado, embora este seja apenas um *meio* para atingir um escopo diverso. Neste sentido, acentuam os autores que não existe a categoria dogmática negócio jurídico indireto em sentido estrito, porquanto

*“existindo a causa, o negócio produz os seus efeitos e é válido; pode a causa não corresponder ao elemento determinante do negócio, no caso de ser ele considerado não como escopo último, mas como meio para um escopo ulterior: tudo isso é dogmaticamente irrelevância dos motivos”*²⁶⁴.

A importância de analisar o negócio jurídico indireto reside em sua distinção do negócio simulado. Sobre a matéria o Superior Tribunal de Justiça já decidiu:

“DIREITO CIVIL. NEGÓCIO FIDUCIÁRIO. SIMULAÇÃO. COMPRA E VENDA DE IMÓVEL, COM PROMESSA DE DEVOLUÇÃO. PAGAMENTO DE PARTE DO FINANCIAMENTO PELO VENDEDOR. ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA. NEGÓCIO REAL E NÃO APARENTE. ARTS. 102, 103 E 104, CC. VALORES JURÍDICOS. HERMENÊUTICA. RECURSO PROVIDO.

I - O negócio fiduciário, embora sem regramento determinado no direito positivo, se insere dentro da liberdade de contratar própria do direito privado e se caracteriza pela entrega de um bem, geralmente em garantia, com a condição, verbi gratia, de ser devolvido posteriormente.

risarcimento.” (FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 56)

²⁶³ COSTA, Judith H. Martins. Os negócios fiduciários: considerações sobre a possibilidade de acolhimento do “trust” no Direito brasileiro. *Revista dos Tribunais*. vol. 657. ano 79. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1990. p. 42; ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 8.

²⁶⁴ ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 8. O autor atribui a observação a Graziani (Negozi indiretti e negozi fiduciari. In: *Stuti di Diritto Civile e Commerciale*. 1933. p. 330-331).

II - Na lição de Francesco Ferrara, ‘o negócio fiduciário, como querido realmente, produz todos os efeitos ordinários, ainda que entre si os contratantes assumam a obrigação pessoal de usar dos efeitos obtidos unicamente para o fim entre eles estabelecido’ (A simulação dos negócios jurídicos, São Paulo: Saraiva, 1939, p. 76).

III - No negócio simulado há uma distância entre a vontade real e a vontade manifestada, ao contrário do negócio fiduciário, no qual a vontade declarada corresponde à realidade.

IV - No cotejo entre dois valores protegidos pelo Direito, cabe ao julgador prestigiar o de maior relevo e que no caso se manifesta com maior nitidez.”²⁶⁵

O negócio jurídico indireto é um negócio sério, real, efetivamente querido pelas partes, as quais utilizam sua disciplina jurídica, embora como meio para alcançar o escopo último a que visam²⁶⁶. Já o negócio simulado é fictício e as partes dele se valem apenas para criar uma aparência negocial simplesmente (simulação absoluta) ou uma aparência negocial que oculta o negócio jurídico dissimulado (simulação relativa)²⁶⁷. Essa diferenciação fez com que muitos autores pretendessem identificar o negócio jurídico indireto com a elisão (economia lícita de tributos)²⁶⁸.

²⁶⁵ Recurso Especial 155.242/RJ, Quarta Turma, Relator Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, julgado por unanimidade em 15.02.99. No mesmo sentido, Recurso Especial 57.991/SP, Quarta Turma, Relator Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, julgado por unanimidade em 19.08.97.

²⁶⁶ “I negozi fiduciari sono negozi serii realmente conchiusi dalle parti per raggiungere un effetto pratico determinato. I contraenti vigliono il negozio con tutte le sue conseguenze giuridiche, sebbene si servano di esso per un diverso scopo economico. (FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 56).

²⁶⁷ ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 9; MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. Negócio Jurídico Indireto e Negócios Fiduciários. *Revista de Direito Civil Imobiliário, Agrário e Empresarial*. Vol. 29. Ano 8. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1984. p. 93; LIMA, Otto de Sousa. *Negócio Fiduciário*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1959.p. 298-299. No voto proferido no Recurso Extraordinário 98.947-1/PR, julgado em 22.06.84, o Min. Alfredo Buzaid, da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, asseverou que “a melhor doutrina é a que sustenta que a retrovenda com escopo de garantia, quando efetivamente celebrada, é negócio jurídico indireto em sentido estrito, distinguindo-se do negócio simulado” (p. 6 do voto). No mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 28.598/BA, Quarta Turma, Relator Min. Barros Monteiro, julgado em 5.11.96. Para uma análise detida das diferenças entre negócio fiduciário e simulação, veja-se ainda o inteiro teor do acórdão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 71.616/SP, Primeira Turma, Relator Min. Rodrigues Alckmin, julgado em 11.12.73 e publicado em 8.08.74.

²⁶⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 87-88; XAVIER, Alberto. *O Negócio Indireto em Direito Fiscal*, Lisboa: Petrony, 1971. p. 25; MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 63.

Ao comparar os negócios simulados e negócios indiretos, BETTI observa que em ambos há uma discrepância consciente entre a causa típica do negócio e o desígnio prático concretamente pretendido pelas partes. Ocorre que nos primeiros a discrepância configura uma verdadeira incompatibilidade; já nos negócios indiretos, da mesma forma que nos negócios fiduciários, a discrepância assume o caráter de uma simples incongruência entre escopos que, embora diversos, são perfeitamente compatíveis²⁶⁹.

Analisando a doutrina segundo a qual o negócio fiduciário é um misto entre verdade e aparência, uma posição intermediária entre o negócio real e o simulado, F. FERRARA conclui que essa formulação é inexata, pois se é verdade que economicamente as partes visam a um efeito diverso daquele expresso pelo meio jurídico empregado, e assim acabam por esconder o efeito econômico, isso não prejudica o fato de que o negócio é sério e real em sua acepção jurídica, e o fim pelo qual as partes concluem um negócio não tem importância para o direito. Neste sentido, pode-se falar no máximo em uma “dissimulação econômica”, sem nenhuma influência quanto ao caráter jurídico do negócio²⁷⁰.

A verdade é que há muita confusão entre negócios simulados e negócios indiretos, principalmente quando estes últimos são praticados em fraude à lei. Um exemplo é o caso do seguro dotal, analisado por SAMPAIO DÓRIA. O negócio consistia em celebrar a pessoa física um contrato de seguro, pagando o prêmio à seguradora, geralmente com recursos provenientes de empréstimo concedido por esta última, ato contínuo cancelando-se o ajuste, com a devolução do prêmio diminuído de pequena importância correspondente ao lucro da seguradora. Ao preencher sua declaração de renda o indivíduo abatia de seus ganhos o valor do prêmio pago e não incluía o valor do prêmio restituído, tendo em vista a lei excluir de modo expresso tais valores do rol de rendimentos tributáveis²⁷¹.

Sobre o caso, SAMPAIO DÓRIA conclui:

²⁶⁹ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo II, vol. 1, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969. p. 228-229.

²⁷⁰ FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 58-59.

²⁷¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 135-136.

*“classificaríamos o contrato ajustado como tipicamente simulado porquanto uma das características basilares, que a presumem, é a de o ato ter sido ‘realizado para não ter eficácia ou para ser anulado em seguida. É a simulação absoluta, porque o agente não tenciona realizar ato algum, nem o aparente, nem qualquer outro’. Ademais, o ajuste em questão não tinha qualquer objetivo material, mercantil, negocial, econômico, senão o de, exclusivamente, lesar o fisco.”*²⁷².

O Supremo Tribunal Federal chegou a entender que se tratava de “*contratos manifestamente simulados*”, embora também fizesse menção à fraude e à ausência de sintonia entre a conduta e o espírito da lei²⁷³. A jurisprudência porém firmou-se no sentido de tratar a hipótese como fraude à lei, sendo a seguinte ementa bastante elucidativa:

*“Imposto de renda. Seguro de vida feito pelo contribuinte para furtar-se ao pagamento do tributo. Fraude à lei. Além da primeira categoria de fraude à lei, consistente em violar regras imperativas por meio de engenhosas combinações cuja legalidade se apóia em outros textos, existe uma segunda categoria de fraude no fato do astucioso que se abriga atrás da rigidez de um texto para fazê-lo produzir resultados contrários ao seu espírito. O problema da fraude à lei é imanente a todo o ordenamento jurídico, que não pode ver, com indiferença, serem ilididas, pela malícia dos homens, as suas imposições e as suas proibições. Executivo fiscal julgado procedente.”*²⁷⁴

O importante é perceber que a adoção da disciplina jurídica de um negócio como meio para alcançar um escopo diverso pode – ou não – ser hipótese de elusão. Haverá negócios jurídicos indiretos qualificados como não elusivos, por serem reais e produzirem todas as consequências jurídicas do negócio adotado (ou seja, está presente a causa do negócio adotado), embora a disciplina jurídica deste seja utilizada como meio para alcançar um escopo diverso. Por outro lado, também pode haver casos de adoção da disciplina jurídica de um negócio como meio para alcançar um escopo diverso em que não

²⁷² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 137.

²⁷³ Recurso Extraordinário 30.810, Primeira Turma, Relator Min. Nelson Hungria, julgado em 19.07.56.

²⁷⁴ Recurso Extraordinário 40.518, Tribunal Pleno, Relator Min. Luis Gallotti, julgado em 19.05.61. No mesmo sentido: Recurso em Mandado de Segurança 16.105/GB, Relator Min. Luis Gallotti, julgado em 3.03.66; Recurso em Mandado de Segurança 3.419, Tribunal Pleno, Relator Min. Orosimbo Nonato, julgado em 6.07.56.

se produzem todas as consequências jurídicas do negócio adotado (*i.e.*, não está presente a causa do negócio adotado), quando então tal negócio poderá ser considerado elusivo.

Analisemos o exemplo da constituição de uma sociedade mediante o aporte de um imóvel e de dinheiro, imediatamente seguida de sua dissolução e liquidação dos bens em sentido inverso ao dos aportes, operação citada por BURLADA ECHEVESTE como realizada de forma a evitar a aplicação da norma fiscal que grava as transmissões patrimoniais onerosas de bens imóveis à alíquota de 6%²⁷⁵. O resultado econômico que se obtém é a transmissão de um imóvel em troca de dinheiro, o que não confere com a causa do contrato de sociedade (que para o autor seria o desenvolvimento de uma atividade empresarial), alcançando na verdade efeitos equivalentes aos de um contrato de compra e venda. Neste caso o negócio pode ser considerado como elusivo porque o contrato de sociedade, embora tenha sido utilizado como meio para a obtenção dos efeitos de um contrato de compra e venda, não produz todas as suas consequências jurídicas, ou seja, não está presente a “causa” deste negócio.

²⁷⁵ O exemplo trata de tributo vigente no ordenamento jurídico espanhol. BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley en el Derecho Tributario. *Quincena Fiscal*. n. 7-8, Pamplona: Aranzadi, 2006. p. 58.

4. O CONTROLE DA ELUSÃO FISCAL PELA ADMINISTRAÇÃO

4.1 Requalificação dos atos e negócios pelas autoridades fiscais

Em um sistema tributário como o brasileiro, em que a maioria dos tributos está sujeita ao “lançamento por homologação” (art. 150 do CTN)²⁷⁶, é importante discutir sobre a qualificação dos fatos realizada pelos particulares e a requalificação feita pelas autoridades fiscais na busca pela identificação da capacidade contributiva.

A maior parte das discussões relacionadas ao planejamento tributário envolve exatamente a qualificação dos fatos. MARCO AURÉLIO GRECO bem ilustra a questão, ao indagar “*Onde está a diferença? Mudou a lei? Não! Mudou o fato? Não! A divergência está na maneira pela qual o fato é visto, na qualificação jurídica que cada uma das partes dá ao mesmo fato*”²⁷⁷.

Nestes termos, é importante examinar o princípio da verdade material, fundamentado pelo §1º do artigo 145 da Constituição²⁷⁸. Em face da necessidade de regular os tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte, o dispositivo prescreve como “*facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*”.

O §1º do artigo 145 da Constituição não deixa dúvidas quanto à necessidade de se respeitar a *legalidade* na identificação da capacidade econômica do contribuinte. É certo que a qualificação conferida pelos particulares aos negócios que realizam não vincula as autoridades fiscais, como corolário do princípio da verdade material. Neste sentido, o artigo 142 do CTN contempla o poder-dever da Administração de “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o*

²⁷⁶ Ou seja, a constituição do crédito tributário cabe ao próprio sujeito passivo (v. nota 58).

²⁷⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 468.

²⁷⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 367.

montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

O respeito aos efeitos jurídicos dos negócios praticados pelos contribuintes encontra respaldo também no *caput* do artigo 116 do Código Tributário Nacional, o qual considera ocorrido o fato gerador: (i) tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; e (ii) tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável^{279 e 280}.

Isso não significa, porém, que a administração deva perquirir sobre a validade de todos os negócios jurídicos postos à sua análise. Neste sentido o artigo 118 do Código Tributário Nacional prevê:

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

Não se pode considerar o dispositivo como “*regra básica da interpretação econômica dos fatos geradores em função de seus resultados*”, por mais que esta tenha sido a intenção da Comissão Especial do CTN, segundo alguns²⁸¹. Tal interpretação, além de pré-jurídica, não é compatível com a atual Constituição por desrespeito à legalidade. Daí porque a doutrina tem entendido que o art. 118 do CTN serve para evitar que o fisco tenha de perquirir sobre a validade de *todos* os negócios jurídicos postos à sua análise, ou seja: haverá casos em que o negócio parecerá estar eivado de nulidade em prejuízo de terceiros, sem que isso tenha sido reconhecido judicialmente, situação que ao fisco não importa; por sua vez, haverá outros em que o fisco verificará uma nulidade preordenada

²⁷⁹ O artigo 117 completa: “*Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.*”

²⁸⁰ Trataremos do parágrafo único deste artigo no item 5.5.3.1.

²⁸¹ Trabalhos de Comissão Especial do CTN, p. 193, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 308.

para influir na incidência de normas tributárias, hipótese em que o lançamento tributário (ou sua revisão) deverá considerar tal nulidade²⁸². Em ambos os casos se estará diante de atos nulos, porém as consequências tributárias de tal nulidade (não reconhecida judicialmente²⁸³) serão diversas²⁸⁴, a depender de esta ser ou não preordenada para influir na incidência de normas tributárias.

Além do artigo 142 do CTN, transcrito acima, o artigo 149 deste mesmo diploma fundamenta esta conclusão ao dispor:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

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

Antes de uma análise mais detida sobre os pressupostos para a efetivação e a revisão do lançamento referidos acima, vale abordar brevemente a questão sobre se a anulação ou o reconhecimento da nulidade do negócio dependeria de prévia manifestação judicial. Muito já se discutiu sobre o assunto²⁸⁵ e, de fato, o Código Civil prevê que “As

²⁸² TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 381. CAVALI, Marcelo Costenari. *Clausulas Gerais Antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 65.

²⁸³ Uma vez reconhecida judicialmente a nulidade do negócio não há a obrigação de recolher o imposto, podendo-se inclusive arguir perante a Administração o direito à repetição do indébito, alegando a não ocorrência do fato gerador, no prazo do art. 168, I, do CTN (5 anos a contar da extinção do crédito tributário). Neste sentido: TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 381; CAVALI, Marcelo Costenari. *Clausulas Gerais Antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 65; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 312-313.

²⁸⁴ “No puede concebirse que un hecho sea antijurídico para una rama del Derecho y no para otra. Lo que ocurre es diferente: La antijuridicidad de un determinado hecho puede producir consecuencias para algún sector del Derecho y no para otro.” Por exemplo: “la destrucción culposa (sin dolo) de un objecto, es una acción antijurídica que tiene consecuencias civiles. El Código Civil Argentino considera esa conducta un ilícito civil y lo sanciona con la obligación de indemnizar. Sin embargo no tiene consecuencias penales porque el Código Penal de Argentina no considera delito tal acción.” (VILLEGAS, Hector B. La evasión tributaria. *Revista de Direito Público*, n. 25, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 38 e nota 29)

²⁸⁵ DIVA MALERBI concluía pela necessidade de pronunciamento judicial quanto à simulação (MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 25 – note que o Código Civil de 1916, sobre o qual se manifestou a autora, considerava a simulação negócio anulável), enquanto SAMPAIO DÓRIA entendia que a decretação de nulidade não era imprescindível para que o fisco recolha os tributos devidos em caso de simulação relativa, embora o fosse no caso de simulação absoluta (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 70-71). ALBERTO XAVIER defende que o Poder Judiciário detinha o “monopólio da primeira palavra” até o

nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz” (art. 168, parágrafo único)²⁸⁶. Porém, na esfera jurisprudencial, a questão já é pacífica no sentido de se admitir que o fisco considere a nulidade de um negócio independentemente de pronunciamento judicial²⁸⁷. Isso porque, embora o Código Civil prescreva que as nulidades devem ser reconhecidas pelo juiz, em termos fiscais temos a disposição especial de que a administração não deve se contentar com a qualificação dos fatos dada pelo contribuinte devendo “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*” (art. 142 do CTN), bem como efetuar ou rever o lançamento quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação (artigo 149, VII, do CTN)²⁸⁸.

Diante disso temos que, no Brasil, o Código Tributário Nacional viabiliza à Administração a efetivação do lançamento e/ou sua revisão não apenas diante da prática de ilícitos e na hipótese de simulação, mas em qualquer caso de fraude, aí incluídos os casos de elusão fiscal – entendida portanto como a realização de atos reais, aparentemente lícitos, porém desprovidos de causa, preordenados para influir na incidência de normas tributárias (fraude à lei intrínseca). Neste caso, a consequência é a busca pela “verdade material”, ou seja, pelo fato gerador ocorrido, tributando-se os fatos tais como (re)qualificados pela Administração.

4.1.1 Dolo, fraude e simulação

O artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, conforme transcrito acima, permite o lançamento e sua revisão pela Administração quando se comprove que o

advento do parágrafo único do art. 116 do CTN, quando foi reconhecida às autoridades administrativas a faculdade de, unilateralmente, através do lançamento, desconsiderar o negócio simulado, ficando então o Judiciário com o “monopólio da última palavra” (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 72-73).

²⁸⁶ Assim também dispunha o parágrafo único do artigo 146 do Código Civil de 1916.

²⁸⁷ CAVALI, Marcelo Costenário. *Clausulas Gerais Antielisivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 62-63.

²⁸⁸ Em sentido contrário, entendendo que a partir da edição do novo Código Civil as nulidades devem ser reconhecidas pelo juiz mesmo para fins tributários: LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. *Validade e eficácia da norma antielisiva à luz do novo Código Civil e do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*, 8 ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação. Passamos então à análise desses pressupostos.

Quanto ao dolo, BRANDÃO MACHADO constata:

*“É hoje tem pacífico, na definição de dolo, que em sua noção se insere a idéia de contrariedade ao direito. A intenção de praticar atos ilícitos não tem relevância para o direito de punir. A idéia de dolo traz consigo a noção do ilícito, consoante ensinam os juristas”*²⁸⁹.

O dolo envolve o emprego de artifício para enganar alguém (*dolus est consilium alteri nocendi*)²⁹⁰. Em sua prática há o “*luxo de uma mise-en-scène consistente nas maquinações artificiais, artimanhas ou sugestões*”²⁹¹.

No Direito Civil, o dolo compõe o capítulo dos defeitos do negócio jurídico, juntamente com o erro, a coação, o estado de perigo, a lesão e a fraude contra credores. Trata-se de hipóteses de anulabilidade do negócio²⁹². Especificamente, o dolo pode dar causa à anulação de um negócio quando aproveitar a apenas uma das partes, tanto que, segundo o artigo 150 do Código Civil, se ambas as partes procederem com dolo nenhuma pode alegá-lo para anular o negócio, ou reclamar indenização. Na esfera penal o dolo “é o

²⁸⁹ MACHADO, Brandão. Um caso de elusão de imposto de renda. In: *Direito Tributário Atual*, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209. O juristas referidos pelo o autor são Aníbal Bruno e Karl Engisch. Neste sentido, PONTES DE MIRANDA afirma que “*Dolo é a direção da vontade para contrariar a direito. No suporte fático estão o ato, positivo ou negativo, a contrariedade a direito, e a direção da vontade que liga aquele a essa. Não só o agente atua e contraria a direito: quer que o ato contrarie a direito; ou quer contrariar a direito, e atua para isso.*” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo II. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 248-249).

²⁹⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito Civil – parte geral*. v. 1, 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 236. No mesmo sentido, F. FERRARA, que conceitua dolo como “*il travisamento della verità per indurre l’altro contraente in inganno*”, observando ainda que a simulação unilateral não é simulação, mas dolo (FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum. 1922. p. 39).

²⁹¹ LIMA, Alvino. *A fraude no Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1965. p. 26. O autor acentua a diferença entre o dolo e a fraude, afirmando que naquele empregam-se artifícios ou ardis para enganar alguém, enquanto na fraude não se põem em jogo aquelas artimanhas, consistindo esta em concluir atos jurídicos absolutamente lícitos com os quais, frustrando-se a lei ou obrigações preexistentes, atinge-se um resultado ilícito (cit. p. 27-28).

²⁹² Interessante notar ainda que para que o dolo constitua causa de anulação do negócio jurídico há que ser grave. Conforme observa SILVIO RODRIGUES, há um dolo menos intenso, que é tolerado (*dolus bonus*), e um dolo mais grave, que é repellido (*dolus malus*). Aquele não induz à nulidade, pois “*quem nele incorre o faz por sua própria culpa ou por uma simpleza de espírito inconcebível*”. O autor ilustra o raciocínio com o exemplo corrente de *dolus bonus* consistente na gabança, por vezes exagerada, que o alienante faz daquilo que oferece à venda (RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil – Parte Geral*. V. 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva. 1997, p. 195).

motivo, vontade e intenção de praticar um juízo negativo de valor, reprovado pela lei penal, e atingir o resultado típico, previamente planejado”²⁹³. Conforme ensina Heleno TÔRRES, não há qualquer diferença entre o dolo do direito civil e o dolo do direito penal, o que muda é apenas o modo de tutelar o bem jurídico protegido²⁹⁴. No direito tributário o dolo não autoriza, isoladamente, a desconsideração dos atos, negócios ou pessoas jurídicas²⁹⁵. A investigação do dolo pode todavia ser importante para fins da aplicação de penalidades, por exemplo a duplicação da multa de ofício na esfera federal, conforme veremos em item próprio a seguir.

No que diz respeito à fraude, o termo possui diversas acepções. Abrange, por exemplo, a “fraude em sentido genérico”, ou seja, a “*ação consciente e voluntária do devedor tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo efetivamente devido*”²⁹⁶ – *contra legem agere* ou evasão.

Igualmente, o termo “fraude” se refere ao agir *in fraudem legis*, assim entendido o emprego atos ou negócios lícitos, perfeitamente sérios e queridos, para contorno (elusão) de uma norma. Quando esta norma for uma regra obrigatória ou proibitiva será hipótese de “fraude à lei imperativa”, havendo assim a norma fraudada e a norma de cobertura. Por sua vez, quando esta norma for uma regra permissiva ou uma norma que confere poder normativo e o ato ou negócio, embora real, seja desprovido de “causa”, a fraude se realizará por meios internos à disposição que se quer contornar, tratando-se portanto de “fraude à lei intrínseca”²⁹⁷.

²⁹³ CAMARGO, Antonio Luis Chaves. *Motivo, Vontade, Intenção, Dolo*. Tese de livre-docência apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1986. p. 118. O autor trata das diversas teorias do dolo, tais como a da vontade, a da representação, a eclética, a do assentimento ou consentimento e a doutrina finalista (p. 120-122).

²⁹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 352. Em sentido contrário: MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito Civil – parte geral*. v. 1, 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 236.

²⁹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 353. Há porém quem identifique o dolo com a sonegação. Neste sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. São Paulo: Dialética. 2003, p. 177.

²⁹⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 37-38.

²⁹⁷ Conforme análise constante do item 3.2 *supra*.

Por fim, a simulação representa a formulação de um negócio apenas aparente, marcado pela exteriorização de uma vontade diversa daquela manifestada e pelo pacto de simular entre as partes do negócio, desprovido de causa (simulação absoluta) ou em que estejam presentes normas jurídicas postas pelas partes com causas que se anulam no seu propósito negocial (simulação relativa)²⁹⁸.

4.1.1.1 O conceito típico (federal) de fraude: artigo 72 da Lei nº 4.502/64

A legislação acerca da aplicação de penalidades na esfera federal prevê o agravamento da multa aplicável ao lançamento de ofício nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Nestas hipóteses a multa, originalmente de 75% do tributo devido, pode ser majorada para 150%.

O artigo 72 da Lei Federal nº 4.502/64 traz um conceito típico de fraude:

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

Analisamos a seguir os critérios de aplicação da fraude tal como definida no artigo 72 da Lei nº 4.502/64²⁹⁹. Ressalte-se desde já que não se pode confundir este conceito típico de fraude com a fraude à lei.

4.1.1.1.1 A aplicação da multa qualificada apenas se justifica se provado o dolo

A referência ao “dolo” na definição acima não deve ser tida como meramente intencional, sob pena de se considerar “fraude” quaisquer atos do contribuinte

²⁹⁸ Conforme análise constante do item 3.3.1 *supra*.

²⁹⁹ Vale lembrar que esta é uma lei federal e que as definições de fraude nas legislações estaduais e municipais podem ser diversas. Está fora do escopo do presente trabalho, porém, a análise das definições legais de fraude em todas estas esferas, sendo a abordagem da legislação federal utilizada apenas como parâmetro para a demarcação das noções de dolo e simulação.

que visem à economia de tributos, mesmo que lícitos e dotados de causa. Conforme ensina PONTES DE MIRANDA, dolo é a direção da vontade para contrariar a direito³⁰⁰.

A fraude do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 é hipótese de majoração de penalidade. Assim, a “*ação ou omissão dolosa*” naquela definição legal alude à prática de negócios mediante o emprego de artifícios, devendo estar presente nas circunstâncias do caso (objetivamente) a consciência do agente da prática de uma ilicitude. Somente atos *dolosos* neste sentido podem dar ensejo à qualificação do negócio como fraude para fins do artigo 72 da Lei nº 4.502/64. Assim, impedir ou retardar, dolosamente, a ocorrência do fato gerador corresponde a “*impedir, ou retardar, mediante um artifício, a exteriorização de um fato que efetivamente ocorreu, ou vai ocorrer, e constitui a concretização de uma hipótese de incidência tributária*”³⁰¹.

Corroborando este entendimento, o então Primeiro Conselho de Contribuintes³⁰² editou a súmula nº 14: “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*”³⁰³

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), além de corroborar a súmula acima³⁰⁴, tem considerado como hipóteses de aplicação da multa qualificada casos de (i) reiterada entrega de declaração à fazenda federal com valores inferiores aos escriturados nos livros³⁰⁵; (ii) vício nos livros e documentos contábeis e

³⁰⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo II. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 248-249).

³⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. In: *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 54. No mesmo sentido, colocando o caráter doloso da conduta como um requisito para a aplicação da fraude: XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 78.

³⁰² A Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, unificou os três Conselhos de Contribuintes, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em um único órgão, que passou a ser denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). De acordo com a lei, este órgão, competente para o julgamento administrativo em segunda instância, constitui-se por seções especializadas por matéria e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

³⁰³ Publicada nos dias 26, 27 e 28/06/2006, e em vigor a partir de 28/07/2006.

³⁰⁴ Acórdãos CSRF/04-00.963, julgado em 4.08.08; CSRF/04-00.853, de 26.05.08; CSRF/04-00.760, de 3.03.08; CSRF/01-05.562, de 4.12.06; CSRF/04-00.338, de 27.09.06; CSRF/04-00.157 e CSRF/04-00.145, de 13.12.05;

³⁰⁵ Acórdãos CSRF/01-05.810, julgado em 14.04.08; CSRF/01-05.739 e CSRF/01-05.740, de 3.12.07; CSRF/01-05.697, de 10.09.07; CSRF/02-02.726, de 2.07.07; CSRF/02-02.025 e CSRF/02-02.026, de 17.10.05.

fiscais³⁰⁶; e (iii) quando presentes os elementos subjetivos dolo (consciência) e elemento subjetivo do injusto (finalidade) pagar menos imposto, isto é, quando provado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo³⁰⁷. Os itens “(i)” e “(ii)” encaixam-se melhor no conceito de sonegação³⁰⁸, o que leva à conclusão de que, para a constatação da fraude do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, é imprescindível a prova do *dolo*.

4.1.1.1.2 A multa qualificada e as hipóteses de simulação

Na medida em que a simulação não se confunde com o dolo³⁰⁹, é importante considerar que a prática de atos simulados não necessariamente configura a fraude do artigo 72 da Lei Federal nº 4.502/64. Não se pode misturar os conceitos. A qualificação de um negócio como simulado não necessariamente leva à majoração da penalidade (aplicação da multa de 150%)³¹⁰.

E a recíproca é verdadeira. Conforme leciona HELENO TÔRRES, o conteúdo do conceito de fraude deve ser compreendido como gênero, sendo que para alcançá-lo o contribuinte poderá, além de outras práticas, usar tanto de simulação quanto de fraude à lei, como até mesmo de falso, e todos equiparados ao conceito geral de “fraude”. Neste sentido, ressalta que é fundamental conhecer não só o gênero mas principalmente qualificar suas espécies, para discernir a conduta do contribuinte e evitar equiparações³¹¹.

³⁰⁶ Acórdãos CSRF/01-05.820, julgado em 14.04.08; CSRF/04-00.759, de 3.03.08; CSRF/01-05.748, de 3.12.07; CSRF/01-05.643, de 27.03.07; CSRF/01-05.589, de 5.12.06; CSRF/01-05.399, de 20.03.06; CSRF/01-04.917, de 13.04.04.

³⁰⁷ Acórdãos CSRF/01-05.871, julgado em 23.06.08; CSRF/01-05.800, de 14.04.08; CSRF/04-00.762, de 3.03.08.

³⁰⁸ Lei 4.502/64, “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

³⁰⁹ WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO chega a afirmar que não é possível a coexistência, no mesmo negócio jurídico, de dolo e de simulação, baseado na distinção segundo a qual, “no dolo, uma das partes é enganada pela outra; na simulação, nenhuma das partes é iludida; uma e outra têm conhecimento da burla, levada a efeito para ludibriar terceiro.” (MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito Civil – parte geral*. v. 1, 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 256). Note que, diferentemente do presente estudo, o autor adota uma concepção restrita de dolo, diferenciando o dolo penal do processual e do civil.

³¹⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 79.

³¹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 182.

Há porém quem identifique tal fraude com a simulação. É o que dão a entender afirmações como a de que, para o caso de um negócio jurídico não caracterizado como simulado (com efeitos fiscais), não poderá jamais sofrer o contribuinte a imposição de multa pecuniária de 150%³¹².

A jurisprudência administrativa igualmente considera, de forma reiterada, que “A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício”³¹³, ou seja, que “Comprovada a simulação, correta a exigência da multa de ofício qualificada sobre os tributos devidos, no percentual de 150%”³¹⁴. Este é um ponto que necessita séria revisão. Apenas a simulação qualificada pelo dolo do sujeito passivo pode dar ensejo à aplicação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64³¹⁵.

4.2 Negócios praticados com a única finalidade de economizar tributos (motivo): requalificação possível?

O exercício da liberdade econômica e da liberdade contratual permite que as partes tenham como “motivo” de um contrato qualquer finalidade lícita, inclusive a percepção de vantagens fiscais. A fronteira entre a economia lícita de tributos e a ilícita

³¹² JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. *Interpretação e relação de conceitos, institutos e formas do direito privado com normas do direito tributário – a influência dos princípios de direito privado e das cláusulas gerais do novo Código Civil na formação das normas de Direito Tributário*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro. São Paulo, 2008. p. 105. Para o autor o dolo se identificaria com a fraude e a simulação. Igualmente identificando a fraude à simulação, Aurélio Pitanga SEIXAS FILHO afirma que “a fraude fiscal pode ser conceituada, conseqüentemente, como a formalização de um documento com falsa (simulada) representação do fato gerador, com a intenção de reduzir, total ou parcialmente, o imposto devido. (...) Também configura uma fraude fiscal o ato consciente de esconder o fato gerador (ato comissivo por omissão), deixando de documentá-lo oportuna e tempestivamente.” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A concepção de fraude fiscal e sua sanção. *Revista de Direito Tributário*. n. 86, São Paulo: Malheiros, 2003. p. 103).

³¹³ CARF, Acórdão 106-17149, publicado em 30.03.09.

³¹⁴ CARF, Acórdãos 102-48620, 102-48621, 102-48657, 102-48659, 102-48660, publicados em 14.02.08. No mesmo sentido: acórdãos 101-96.724, publicado em 11.08.08; 101-96.087, publicado em 12.03.08; 104-20749, publicado em 18.10.05; 101-94.410, publicado em 28.01.04; 101-93.826, publicado em 16.07.02.

³¹⁵ Felizmente há julgados administrativos neste sentido: “SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A simulação, por si só, não é causa autorizadora da aplicação da multa qualificada, nos termos do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430, de 1996, para o qual é necessária a caracterização de sonegação, fraude ou conluio com a identificação de evidente intuito de fraude. O elemento doloso não está contido na caracterização da simulação, para efeitos penais-tributários” (CARF, acórdão 104-23129, julgado em 23.04.2008).

não pode assim ser traçada pela obtenção de uma vantagem fiscal ou pela *finalidade* de obter um melhor tratamento tributário³¹⁶. Se planejar e obter o melhor tratamento tributário não são condutas, em si, ilícitas, a questão se translada inevitavelmente à análise dos atos e das formas negociais utilizados.

O fato de se realizar um negócio com a única finalidade de se economizar tributos (motivo) nada diz sobre a possibilidade de revisão do lançamento. Uma vez presente a causa do negócio, não havendo simulação nem fraude³¹⁷, este deve ser respeitado e não poderá haver a pretensão de tributação apenas porque supostamente haveria outra forma mais onerosa fiscalmente de se obter o mesmo efeito.

Por outro lado, em se tratando de atos sem causa, simulados ou praticados em fraude à lei, o resultado de se obter economia fiscal tem o condão de permitir a requalificação dos atos, tendo em vista o poder-dever da Administração de identificar, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (art. 145, §1º, da Constituição), de verificar a ocorrência do fato gerador (art. 142 do CTN), bem como de efetuar ou rever o lançamento caso se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII, do CTN).

³¹⁶ BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007. p. 183; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 191.

³¹⁷ Conforme já ressaltado, o presente estudo utiliza um conceito amplo de fraude, que compreende tanto a fraude em sentido estrito (contra legem) quanto a “fraude à lei (gênero)”, a qual por sua vez se divide nas espécies “fraude à lei imperativa” e “fraude à lei intrínseca”.

5 O CONTROLE DA ELUSÃO POR MEIO DE REGRAS ANTIELUSIVAS

5.1 Os tipos de regra antielusiva

As chamadas regras antielusivas estão entre aquelas que buscam evidenciar os limites do planejamento tributário. Por meio da inserção desse tipo de norma no sistema, pretende-se combater práticas elusivas – assim consideradas aquelas voltadas à organização de atos de direito privado que, embora lícitos, são desprovidos de *causa*, praticados em fraude à lei (intrínseca), mediante o contorno de normas, com a finalidade “*de evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária*”³¹⁸.

Note que as regras antielusivas não têm necessariamente por escopo combater hipóteses de simulação. Todavia, tendo em vista a dificuldade de se separar tais figuras, na prática é comum que a regra antielusiva vise indistintamente combater a elusão e a simulação³¹⁹.

Entre a prática de atos ilícitos visando à economia de tributos (evasão fiscal) e a adoção de atos lícitos e válidos com este mesmo objetivo (elisão), temos o espaço da elusão fiscal. Neste, embora os atos praticados sejam lícitos, não se pode falar em economia legítima de tributos, visto que se está diante de atos ineficazes para fins fiscais, porque desprovidos de causa, praticados em fraude à lei preordenada para influir em normas fiscais.

Na busca pelo fechamento de espaços no sistema que dão ensejo à elusão fiscal são editadas as regras antielusivas. A opção pelo termo “antielusiva” no lugar de “antielisiva”, este de uso corrente na doutrina brasileira, se justifica já que o que tais

³¹⁸ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 188-189.

³¹⁹ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. Clausula General Antielusión – Experiencia Española y Europea – Últimas Tendencias Jurisprudenciales. *Revista de Direito Tributário*. n. 86, São Paulo: Malheiros, 2003. p. 112.

normas buscam evitar não é a legítima economia de tributos (elisão), mas a combinação de atos lícitos que dão ensejo à economia fiscal ilegítima (elusão³²⁰).

As regras antielusivas contemplam em sua estrutura normativa uma hipótese formulada com maior ou menor grau de amplitude, à qual se ligam consequências jurídicas que, em resumo, consistirão em uma concessão à Administração de poderes para não conhecer do ato ou negócio realizado com animo elusivo e a aplicar o regime jurídico-fiscal que se buscou eludir³²¹. Costumam ser classificadas, quanto ao grau de detalhe com que se formula a hipótese, em: *regras de prevenção ou de correção* (também designadas regras específicas antielusão ou regras *ad hoc*), *regras setoriais antielusivas* e *regras gerais antielusivas*.

As regras de prevenção ou correção podem trazer consequências tributárias específicas para a prática de determinado comportamento, por meio do estabelecimento de ficções ou de fatos geradores complementares ou subrogatórios, bem como estipular presunções legais, invertendo o ônus da prova a favor da Administração³²². Sobre elas, HELENO TÔRRES ressalta:

“Em termos técnicos, as chamadas normas de prevenção, ou de correção, não são propriamente normas antielusivas. São formas de tipificação dos atos ou negócios sujeitos a efeitos elusivos, que visam a alcançar o respectivo controle sob a égide do princípio da legalidade, preventivamente, vedando o uso de benefícios fiscais, ampliando o alcance do conceito da materialidade tributável ou limitando o uso de

³²⁰ Heleno TORRES pontua que “*Temos, no estudo da elusão tributária, que separar a licitude do ato aparente, usado para evitar a aplicação da lei tributária, da ilicitude que se desdobra da qualificação atribuída à situação aperfeiçoada a partir da conformação de um dos pressupostos eleitos pelas normas do sistema, especiais ou gerais. Estes pressupostos corresponderão, sempre, ao conceito de elusão que cada ordenamento adota;*” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003, p. 196).

³²¹ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 259.

³²² GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 269. O autor trata os fatos geradores complementares ou subrogatórios como um caso de “redefinição” do fato gerador, baseando-se no conceito de BLUMENSTEIN, que define o fato gerador complementar ou subrogatório como uma estrutura normativa peculiar na qual, juntamente com uma hipótese específica, se regula outra hipótese formulada de maneira menos detalhada, porém substancialmente equivalente à primeira para efeitos de aplicação da norma (BLUMENSTEIN, E. *Sistema del diritto delle imposte*. Milano: Giuffrè. 1954. p. 82).

*créditos, etc.. (...) “normas preventivas (ou de correção), antecipando-se às condutas elusivas, são instituídas para ‘fechar’ os espaços de elusão”*³²³.

O descumprimento de tais regras é ilícito e passa a ser considerado medida evasiva. Por tal razão, HELENO TÔRRES entende ser inadequado o uso do termo “regra específica antielusão”, preferindo denominá-las *regras de prevenção ou correção*³²⁴. No mesmo setido, RAFFAELLO LUPI observa que a expressão “norma antielusiva” abrange fenômenos distintos, e ressalta a diferença entre a norma de prevenção ou correção e a norma antielusiva *stricto sensu*. Segundo o autor, a elusão pode ser reprimida por meio de modificações legislativas tendentes a eliminar os estímulos sobre os quais se fundam os expedientes elusivos, eliminando-se as imperfeições legais das quais o contribuinte se aproveita. Essas disposições não seriam normas antielusivas em sentido técnico, mas aperfeiçoamento de normas visando a evitar o nascimento da elusão. Por sua vez, quando a lei falha em distinguir em abstrato entre situações merecedoras de tutela e a manipulação, surge então a oportunidade de editar normas antielusivas em sentido técnico: essas normas não corrigem disposições que se prestam ao abuso, mas permitem ao fisco a não as aplicar quando o contribuinte tiver se baseado nelas para atingir um atalho que envolva uma vantagem fiscal com distorção do sistema, por ser contrária aos princípios daquele específico setor de fiscalidade. Em conclusão, o autor afirma que uma verdadeira norma antielusão utiliza testes como o da vantagem fiscal, o das válidas razões econômicas (*business purpose*) e o do contorno aos princípios do sistema³²⁵.

As regras de prevenção ou correção são consideradas o meio mais “óbvio” no controle da elusão fiscal³²⁶, embora não seja o mais eficaz na medida em que nem todas as condutas elusivas poderão estar previstas em regras específicas³²⁷. Embora num

³²³ TÔRRES, Heleno Taveira. Medidas contra a evasão e elusão fiscal internacional no direito brasileiro. In: ALTAMIRANO, Alejandro C.. TORRES, Heleno Taveira. UCKMAR, Victor. (coord.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Ábaco, 2003. p. 924.

³²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 277.

³²⁵ LUPI, Raffaello. Elusione: esperienze europee tra l’uso e l’abuso del diritto tributario. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 273-274

³²⁶ “Il mezzo più ovvio di opporsi a questa premeditata non effettuazione della fattispecie considerata dal legislatore come típica, è l’erezione delle barriere delle fattispecie tributarie anche su quelle vie laterali che la vita econômica há incominciato a battere, la creazione di fattispecie surrogatorie.” (HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. Dino JARACH. Milano: Giuffrè, 1956. p. 143).

³²⁷ “La difesa contro l’elusione, per mezzo di clausole speciali, spesso particolarmente nel periodo dell’introduzione di molte nuove leggi tributarie, non è del tutto sufficiente, perchè le ‘típiche vie di elusione’ non possono essere tutte previste.” (HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. Dino JARACH. Milano: Giuffrè,

primeiro momento pareçam implicar uma maior garantia da certeza do direito, a adoção de regras *ad hoc* acaba recebendo críticas por acarretar inflação legislativa acarretando a *paralysis by analysis* que acaba por ruir com tal premissa³²⁸.

Por sua vez, as regras gerais antielusivas são previstas para serem aplicadas a um número indeterminado de situações. A adoção de uma regra geral antielusiva não está imune a críticas, em especial relacionadas à dificuldade das cláusulas gerais de realizar de forma eficaz a sua função reguladora. Isso porque, a despeito de sua diversidade aplicativa, as cláusulas gerais permanecem prisioneiras de suas próprias formulações normativas, propondo novamente no caso específico problemas de interpretação que se quis superar com a edição de tais normas³²⁹.

Embora estas preencham as lacunas deixadas pelas normas específicas antielusão, idealmente ela não deve ser vista como uma solução para outros problemas estruturais no sistema tributário. Um sistema com falhas estruturais vai ter essas falhas exploradas e uma regra geral antielusiva é uma ferramenta pobre para a defesa contra esta exploração. Assim, as falhas estruturais devem ser corrigidas diretamente, não através de uma regra geral antielusiva³³⁰.

Por fim, no que respeita às regras setoriais antielusivas, ALBERTO XAVIER as compreende como aquelas em que as condutas, embora não sejam objeto de tipificação mas de referência genérica e indeterminada, alcançam tributo determinado³³¹. Também PISTONE e GARCÍA NOVOA afirmam que tais regras estão estruturadas de acordo com o

1956. p. 144). “... *el legislador puede disponer de dos instrumentos. El primero es aquel que recurre al fenómeno elusivo a través de la predisposición de normas específicas. El mecanismo de este tipo de instrumentación es aquel que hace respetar, en términos generales, em principio de la libre creatividad de las formas, corriendo también con el peligro de que los más avisados pongan en acción, sin riesgo de controles fiscales, las operaciones fraudulentas estipulando negocios innominados y persiguiendo ventajas fiscales no soportadas con finalidades económicas.*” (GALLO, Franco. Prólogo à segunda edição de ROSEMBUJ, Túlio. *El Fraude de ley, La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 14).

³²⁸ PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995. p. 16-17.

³²⁹ PIETRO, Adriano di. Apresentação. In: PIETRO, Adriano di (Coord.) *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. XIX. (XIII-XX)

³³⁰ COOPER, Graeme. The design and structure of general anti-tax avoidance regimes. *Bulletin for international taxation*. v. 63, n. 1. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 32. A título de exemplo, o autor anota que uma regra geral antielusiva não é um substituto adequado para a falta de uma legislação abrangente sobre o regime de controladas e coligadas no exterior.

³³¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielusiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 86.

modelo das cláusulas gerais, porém aplicáveis em um âmbito mais limitado³³², circunscrito a determinado tributo, ou a certas operações ou negócios no âmbito de determinado tributo³³³.

Em resumo, as normas antielusivas buscam recompor a juridicidade do sistema, violada pela elusão³³⁴. As regras de prevenção ou correção previamente tipificam a ilicitude ou trazem a inversão do ônus da prova quanto a determinado pressuposto de elusão, enquanto a norma geral antielusiva está fundada no conceito de ilícito atípico³³⁵, neste caso cabendo sempre à Administração provar o seu pressuposto de aplicação.

Não raro, as legislações dos Estados contemplam procedimentos específicos para a aplicação de regras antielusivas, especialmente no caso das regras gerais.

5.2 A relação entre os tipos de regra antielusiva

Os ordenamentos não necessariamente devem fazer uma escolha entre os tipos de regra antielusiva. A norma general antielusiva, longe de ser para a Administração um instrumento de “terrorismo fiscal”, teria a função “residual” (mas não por isso menos importante), de qualificar como fiscalmente inadmissíveis aqueles comportamentos das partes que, embora formalmente estejam conforme a letra da lei, contradizem-na substancialmente, em seu sentido e em seu fim³³⁶. Neste sentido, FRANCO GALLO observa:

³³² PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995. p. 21; GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 259.

³³³ CAVALI entende que as regras setoriais modificam os efeitos tributários de determinados atos ou negócios especificamente com relação a um tributo, o que o leva à conclusão de que, na prática, a diferença entre estas e as cláusulas específicas é bastante tênue (CAVALI, Marcelo Costenari. *Clausulas Gerais Antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 115). Na verdade, as cláusulas setoriais são assim designadas apenas por se referirem a determinado tipo de negócio ou tributo, mas sua formulação é bastante semelhante à das regras gerais e não à das regras específicas. Isso poderá ser constatado ao tratarmos da legislação antielusiva italiana.

³³⁴ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003, p. 196.

³³⁵ Na definição de ATIENZA e MANERO: “*Los ilícitos atípicos son acciones que, prima facie, están permitidas por una regla, pero que, una vez consideradas todas las circunstancias, deben considerarse prohibidas.*” (ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. *Argumentación e ilícitos atípicos. Revista de Ciencias Sociales – Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Valparaíso*. n. 45. Edeval: Valparaíso. 2000. p. 356)

³³⁶ GALLO, Franco. Prólogo à segunda edição de ROSEMBUIJ, Túlio. *El Fraude de ley, La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 15.

*“Ocurre que se debe actuar y hacer una mezcla justa entre la primera y la segunda solición individualizando (o manteniendo) en ciertos casos los supuestos singulares antielusivos y preocupándose al mismo tiempo de individualizar en términos generales la elusión ilegítima en el cumplimiento de los actos, singulares o funcionalmente coligados, con el solo fin de eludir de las normas tributarias que huyen de la clasificación taxativa.”*³³⁷

Nos ordenamentos que combinam regras de prevenção ou correção e uma regra geral antielusiva pode haver situações de potencial conflito entre a aplicação da regra especial e da geral. Na Alemanha, a Corte Federal Tributária (*Bundesfinanzhof*, ou *BFH*) já decidiu que a existência de regras específicas para a prevenção ou correção da elusão significa um “refúgio seguro” para as ocasiões em que os fatos genericamente caibam em seu campo de aplicação, mesmo no caso em que se verifique a ausência de alguns de seus requisitos. Isso porque, no entender do *BFH*, se as exigências específicas de uma cláusula antiabuso não são cumpridas, não é possível recorrer a uma cláusula geral porque isso contrariaria a própria finalidade da cláusula específica.

Diferentemente, para tais casos de conflito GARCÍA NOVOA³³⁸ sugere tratamento diverso conforme a regra específica antielusiva esteja (i) estruturada na forma de uma ficção ou um fato gerador complementar ou subrogatório, ou (ii) contemple uma presunção legal.

Assim, quando a estrutura normativa adotada para a regra de prevenção ou correção é a de uma ficção ou de um fato gerador complementar ou subrogatório existe uma “verdade normativa”³³⁹ que integra legalmente as zonas não gravadas e impossibilita a aplicação da regra geral antielusiva. Isso porque, nestes casos, existe uma clara vontade do legislador, consubstanciada na previsão legal, e essa vontade não pode ser ignorada pela

³³⁷ GALLO, Franco. Prólogo à segunda edição de ROSEMBUIJ, Túlio. *El Fraude de ley, La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 15. No mesmo sentido, Pistone observa que “Casi la totalidad dei Paesi industrializzati adottano al loro interno um approccio integrato all’elusione, in cui le clausole specifiche interagiscono con quelle generali, così da combinare i rispettivi vantaggi ed accrescere l’efficacia della lotta all’elusione” (PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995. p. 25).

³³⁸ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 270-275.

³³⁹ A expressão é de GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 270.

Administração. Desse modo, se os fatos subsumem-se à hipótese de uma regra específica antielusiva estruturada como ficção ou fato gerador complementar, a Administração não pode deixar de aplicar a regra específica antielusiva para indagar sobre a existência de elusão conforme os pressupostos da regra geral³⁴⁰.

Isso porém não ocorre no caso em que a regra específica antielusão é estruturada mediante a técnica da presunção legal. Isso porque, neste caso, a regra antielusiva desenvolve seus efeitos no terreno probatório e não no estritamente normativo, eximindo a Administração do ônus de provar determinadas circunstâncias, porém sem supor a criação de uma “verdade normativa” específica. Esta natureza probatória faz com que as regras específicas antielusivas estruturadas como presunções devam ceder diante da evidência de uma verdade material distinta daquela contemplada em seu texto, pois a busca da verdade material vincula plenamente a Administração³⁴¹. Assim, a Administração poderia optar por não se utilizar de uma presunção legal contida em uma regra específica antielusão para provar a ocorrência, no caso concreto, do pressuposto da regra geral antielusiva.

5.2.1 Regras de prevenção ou de correção da elusão *versus* simulação: estudo de caso

É importante não confundir a discussão sobre a relação entre os tipos de regra antielusiva tratada acima com o confronto que pode ocorrer entre a aplicação de uma regra específica antielusiva e as disposições que visam a combater a simulação.

A existência de uma regra específica antielusiva não elide a aplicação das disposições do ordenamento que visam ao combate da simulação. A assertiva pode ser ilustrada com a análise do chamado “Caso Marcopolo”, julgado pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em junho de 2008³⁴².

³⁴⁰ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 270; RUIZ TOLEDANO, J. I. *El fraude de ley y outros supuestos de elusión fiscal*. Valencia CISS, 1998. p. 194.

³⁴¹ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 272-274. O autor observa que a presunção por ele referida pode ser *iuris tantum* ou mesmo não admitir prova em contrário.

³⁴² CARF, processo nº 11020.004103/2006-21, acórdão nº 105-17.084, Relator Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, julgado em 25.06.2008.

No caso, as autoridades fiscais autuaram a empresa brasileira sob a alegação de que este utilizava sociedades controladas localizadas em jurisdições de baixa tributação para intermediar formalmente negócios que, na essência, corresponderiam a operações diretas entre a empresa autuada e seus importadores finais localizados no exterior. Essa intermediação formal feitas pelas sociedades controladas faria com que parte da receita de vendas não fosse reconhecida no Brasil, escapando assim da tributação. Como fundamento para a autuação, o Fisco reuniu indícios de que tais sociedades controladas equivaleriam a meras centrais de refaturamento no exterior, cujas intermediações formalizavam ato ou negócio jurídico aparente que dissimulou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência do fato gerador de tributos.

Em sua defesa, a empresa brasileira alegou, dentre outros argumentos, que teria observado as regras sobre preços de transferência nas vendas às sociedades controladas estrangeiras, defendendo assim a improcedência da autuação fiscal.

O argumento da observância das regras sobre preços de transferência foi acolhido pelo voto vencido³⁴³, no entanto o julgamento se deu em favor do Fisco, tendo o voto vencedor considerado o seguinte:

“no caso vertente, em que os elementos colhidos pela autoridade fiscal autorizam concluir que as operações de exportação realizadas para controladas no exterior se revestem de mera aparência, eis que inexistentes no âmbito fático, a argumentação de que essas mesmas operações atenderam às regras de preços de transferência é absolutamente inócua”. Ou seja: “não há que se falar em adequação de operações às regras de preços de transferência quando o conjunto

³⁴³ Em sua declaração de voto, o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira considerou que não poderia a Fiscalização desconsiderar os negócios realizados pela empresa autuada com as suas controladas estrangeiras para além daquilo que a Lei nº 9.430/96 prevê para a hipótese de empresas localizadas em Países com Regime de Tributação Favorecida. Isso porque, em suas palavras: *“partindo do pressuposto de que o direito brasileiro trata especificamente na legislação, por meio de norma anti-elisiva específica, de negócios realizados com empresas em Países com Regime de Tributação Favorecida, não vejo como pretender a desconsideração dos negócios praticados pela empresa nacional com as suas subsidiárias no exterior, a partir da descaracterização destas por serem empresas offshore nos respectivos países onde estão constituídas.”* (...) *“A Lei nº. 9.430/96 limitou-se à verificar se o preço praticado encontra respaldo nos critérios definidos pelos seus artigos 18 a 22; sendo que, alcançados estes parâmetros mínimos, há de ser respeitado o planejamento negocial¹⁶ realizado pelo contribuinte.”* (trechos da declaração de voto, p. 41 e 42).

de indícios carreado aos autos demonstra que, no plano fático, tais operações não foram concretizadas.”³⁴⁴.

O precedente é interessante para fins deste estudo exatamente por demonstrar que a observância de uma regra específica antielusiva não exclui a investigação sobre a prática de simulação.

5.3 Regras de prevenção ou de correção da elusão

Por muito tempo o prevaletimento do princípio da certeza do direito e da liberdade negocial orientou programaticamente a ação legislativa para soluções antielusivas particulares³⁴⁵; porém, conforme já analisado acima, tendo em vista que não é possível prever todas as situações de elusão, a medida acaba por resultar no paradoxo da “insuficiência pelo excesso”, já que a crescente complexidade legislativa, em vez de garantir a segurança jurídica, acaba por acarretar maior incerteza³⁴⁶.

É comum às regras de prevenção ou de correção da elusão estabelecerem ficções e presunções legais. Tanto é assim que, no âmbito da XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, ocorrida na Venezuela em outubro de 2008, a décima conclusão recebeu a seguinte redação:

*“Décima. Las cláusulas especiales son otros instrumentos de política antielusiva. Su formulación debe respetar el principio de capacidad económica, seguridad jurídica, legalidad y ser compatible con los Convenios de Doble Imposición. En países cuyos ordenamientos jurídicos reconocen un derecho supranacional, las cláusulas especiales deben respetar las exigencias de la no discriminación, la libertad de circulación de capitales y de establecimiento.”*³⁴⁷.

³⁴⁴ Trechos do voto do Conselheiro Relator, p. 24 e 35 respectivamente.

³⁴⁵ CIPOLLINA, Silvia. Elusione Fiscale. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXVI. n. 4. Milano: Giuffrè. 2007. p. 560.

³⁴⁶ “It is clear that highly complex legislation does not necessarily achieve the purpose of stopping avoidance: the more detailed the rules, the more opportunity there may be for those wishing to do so to find and exploit loopholes. Then yet more complexity is added in response, and so the process continues.” (BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009, p. 2).

³⁴⁷ A referência ao termo “outros” (“otros”) se dá por ter a oitava conclusão tratado das cláusulas gerais também como instrumentos de política antielusiva (Conclusões e recomendações da XXIV Jornada

Neste sentido, vale analisar de forma mais detida estes instrumentos.

5.3.1 O controle da elusão por meio de ficções e presunções

As ficções são regras de direito material alteram a representação da realidade ao criar uma verdade jurídica que não lhe corresponde, e produzem efeitos jurídicos prescindindo da existência empírica dos fatos que originalmente ensejariam tais efeitos³⁴⁸. Observa PONTES DE MIRANDA que “[n]a ficção, tem-se A, que não é, como se fosse”³⁴⁹, e continua: “a ficção abstrai de tóda consideração de probabilidade: o legislador mesmo prescindiu de tóda exploração do real; pareceu-lhe melhor criar o elemento ou os elementos do suporte fático e impô-los, como se fossem reais, ao mundo jurídico”³⁵⁰.

Da mesma forma, ALFREDO BECKER anota que a ficção nasce de uma falsidade, pois “a lei estabelece como verdadeiro fato que é provavelmente (ou com tóda a certeza) falso.”³⁵¹. Assim, a regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se em fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência de um fato jurídico cuja existência é improvável (ou falsa), porque falta correlação natural de existência entre estes dois fatos³⁵².

A utilização das ficções em diversas áreas é tida como constitucional, já que o direito, por não necessitar corresponder à realidade contida no plano sobre o qual incide, pode criar suas próprias verdades, a fim de tutelar a boa-fé de terceiros e preservar a certeza das relações jurídicas³⁵³.

Latinoamericana de Direito Tributário, disponíveis em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399, acesso em 16.03.09).

³⁴⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 85.

³⁴⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III. 2 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 446.

³⁵⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III. 2 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 447.

³⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. 1963. p. 463.

³⁵² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. 1963. p. 463-464.

³⁵³ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 85-86.

No Direito Tributário Brasileiro, todavia, a utilização das ficções jurídicas para a criação de obrigações tributárias revela-se inconstitucional, seja porque os princípios constitucionais tributários garantem ao cidadão o direito de somente pagar tributos se praticar o fato previsto em lei – e, na ficção, sabe-se que o evento descrito no fato principal não ocorreu, e que é considerado existente apenas por força de imputação legal³⁵⁴ –, seja por resultar em ofensa à razoabilidade e mesmo à distribuição constitucional de competências^{355 e 356}.

Quanto às presunções, a doutrina costuma defini-las como “o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”³⁵⁷. Tendo em vista a origem, as presunções se subdividem em simples (comuns ou do homem) e legais.

³⁵⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 88; Para MARIZ DE OLIVEIRA, “os fatos geradores são realidades com substrato econômico cuja existência concreta é pressuposto da tributação, não podendo ser declarados existentes por ficção ou presunção legal absoluta, ou provados por meros indícios ou presunções de fato.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Presunções no Direito Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 9. São Paulo: Resenha Tributária. 1984. p. 311).

³⁵⁵ ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Presunções no Direito Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 9. São Paulo: Resenha Tributária. 1984. p. 8. Para Cristiano CARVALHO, as ficções cuja única função seja tornar o sistema tributário operacional, sem, no entanto, ferir a capacidade contributiva, são legítimas, porém ficções que ultrapassem essa função meramente integradora devem sucumbir ao teste da constitucionalidade (CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses. 2008. p. 250).

³⁵⁶ Quando o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucionais as normas que equiparavam, mediante o emprego de ficção, a integração ao ativo fixo de bem produzido pelo próprio estabelecimento à saída de mercadoria para fins da incidência do ICMS, o Min. Marco Aurélio pontuou em seu voto que “*Por vezes o direito vale-se da ficção e, aí, temos a chamada ficção jurídica. Isso é admissível, mas respeite-se o princípio da razoabilidade, do bom senso, ao menos quando em questão matéria que encontre regência maior na Constituição Federal, tendo em vista esse embate, por vezes impiedoso, cidadão-contribuinte/Estado.*” Em seguida, o Ministro qualificou como “esdrúxula” a equiparação da integração de bem ao ativo fixo à saída de mercadoria, o que a seu ver em última análise cria imposto novo, alheio às noções de “operação”, “circulação” e “mercadoria” previstas na Constituição e já tão debatidas na Corte (trecho do voto – p. 569-570 – no Recurso Extraordinário 158834/SP, Tribunal Pleno, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Relator para acórdão Min. Marco Aurélio, julgado em 23.10.02 e publicado em 5.09.03, cuja ementa restou assim redigida: “*ICMS - CONVÊNIO - ARTIGO 34, § 80, DO ADCT - BALIZAS. A autorização prevista no §8o do artigo 34 do Ato das Disposições Transitórias da Carta de 1988 ficou restrita à tributação nova do então artigo 155, inciso I, alínea ‘b’, hoje artigo 155, inciso II, da Constituição Federal. ICMS - PRODUÇÃO - ATIVO FIXO - SAÍDA - FICÇÃO JURÍDICA. Mostram-se inconstitucionais textos de convênio e de lei local - Convênio nº 66/88 e Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo - reveladores, no campo da ficção jurídica (saída), da integração, ao ativo fixo, do que produzido pelo próprio estabelecimento, como fato gerador do ICMS*”).

³⁵⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. 1963. p. 462. Definição semelhante é adotada por Paulo de Barros Carvalho em CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 34. São Paulo: Dialética, 1998, p. 109.

As primeiras, também conhecidas pelo latim *praesumptiones facti* ou *hominis*, decorrem do raciocínio comum do homem, em considerar verdadeiro um fato por inferência de outro fato³⁵⁸. São portanto fundadas naquilo que ordinariamente acontece³⁵⁹, situadas no terreno processual, probatório.

Já as presunções legais – *praesumptio iuris* –, conquanto o raciocínio seja o mesmo, decorrem de criação legal. Em rigor, a presunção, neste caso, é o mecanismo lógico que conduziu o legislador a considerar como existente um fato por inferência de outro. Trata-se de disposição de caráter normativo substancial³⁶⁰, ou seja, do conteúdo de regra jurídica que estabelece a existência de fato, fato jurídico, ou efeito de fato jurídico, sem que se possa provar o contrário (*praesumptiones iuris et de iure*, presunções legais absolutas), ou enquanto não se prova o contrário (*praesumptiones iuris tantum*, presunções relativas)³⁶¹. A regra jurídica cria uma presunção quando, baseando-se em fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência de um fato desconhecido cuja existência é provável, em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos³⁶².

A existência de uma presunção legal importa que, provado o fato auxiliar ou base, o fato probando será tido por verdadeiro. Assim, não significa que não haja atividade probatória, mas sim que esta não necessita, por parte da pessoa a quem a presunção beneficia, se endereçar ao fato presumido, bastando que se prove o fato auxiliar. Em se tratando de presunção absoluta, eventual prova da inocorrência do fato presumido é juridicamente irrelevante, pois este, uma vez provado o fato auxiliar, será sempre tido como existente e verdadeiro. No caso da presunção relativa, porém, esta pode ser afastada por prova em contrário seja do fato auxiliar seja do fato presumido³⁶³.

³⁵⁸ ALVIM, Arruda. *Manual de Direito Processual Civil*. v. 2: processo de conhecimento. 12 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 606.

³⁵⁹ BEVLÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, comentado por Clovis Bevilacqua*. Edição histórica. 3 tir. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977. p. 399-400; RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil – Parte Geral*. V. 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva. 1997. p. 278.

³⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1997. p. 131.

³⁶¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III. 2 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 420. O autor observa ainda que entre as presunções legais absolutas e as presunções legais relativas ordinárias há as presunções legais mistas, a respeito das quais a lei, admitindo prova em contrário, especifica algum ou alguns meios de prova (cit. p. 446).

³⁶² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. 1963. p. 463.

³⁶³ ALVIM, Arruda. *Manual de Direito Processual Civil*. v. 2: processo de conhecimento. 12 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 606-607.

Muito se questiona sobre a diferença entre a presunção legal absoluta e a ficção. Sobre a matéria, PONTES DE MIRANDA pontua que há, de fato, um fundo comum, porém a ficção seria “mais” que a presunção legal, por encher de artificial o suporte fático. Assim, enquanto as presunções legais apenas têm como acontecido, ou como não acontecido, o que talvez não aconteceu, ou aconteceu, a ficção tem no suporte fático elemento de que não se poderia induzir a situação que ela prevê³⁶⁴.

A presunção absoluta, ainda que não admita prova em contrário, sempre se refere a uma situação de possível ocorrência, ainda que se restrinja ao campo das probabilidades; já a ficção é uma criação que não leva em consideração a realidade objetiva, a realidade social ou a própria realidade jurídica³⁶⁵. Em se tratando de formulações legais a respeito do fato gerador do tributo, o resultado da presunção absoluta e da ficção é porém semelhante: ambas geram efeitos tributários sem a respectiva ocorrência de um fato jurídico tributário.

É possível encontrar um número reduzido de presunções legais criadas para preservar o interesse público, a estabilidade do sistema e a segurança das relações sociais, a exemplo daquela segundo a qual todos conhecem a lei (artigo 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 – Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro)³⁶⁶. Em sua maioria, porém, as presunções legais são criadas para sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta³⁶⁷.

Neste último sentido, as presunções suprem deficiências probatórias, disciplinando o procedimento de construção dos fatos jurídicos e permitindo que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação de implicação existente entre os indícios e o fato indiciado. Na atividade fiscal, as presunções colaboram para a eficácia da atividade

³⁶⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III. 2 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 447.

³⁶⁵ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses. 2008. p. 293.

³⁶⁶ O dispositivo determina que “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. A regra não afirma que todos efetivamente conhecem a totalidade das normas válidas e vigentes mas apenas que é plenamente possível conhecê-las, o que se verifica se consideramos o pressuposto de que as leis são publicadas (CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses. 2008. p. 295). Em sentido contrário, entendendo que o dispositivo traz uma ficção: FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 86.

³⁶⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 80.

arrecadatória, através da simplificação da arrecadação, nas hipóteses em que a prova direta é impossível ou muito difícil de ser produzida³⁶⁸. São instrumentos em prol da praticabilidade, princípio que se manifesta pela necessidade de utilização de técnicas simplificadoras da execução das normas jurídicas³⁶⁹. No entanto, leciona CASALTA NABAIS, ao tratar das presunções:

*“Esta técnica legislativa, movida por legítimas preocupações de simplificação e de praticabilidade das leis fiscais, tem de compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas, na medida em que obstam à prova da inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para traduzirem o correspondente pressuposto económico do imposto”*³⁷⁰.

No âmbito constitucional tributário brasileiro, encontramos os critérios para o estabelecimento de presunções quanto à ocorrência de fatos geradores no §7º do artigo 150, que determina:

“§7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Embora parte da doutrina reivindique a inconstitucionalidade deste dispositivo³⁷¹, HELENO TÔRRES entende que a norma serviu para instituir uma limitação ao

³⁶⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 81. A autora cita como exemplo a impossibilidade, ou elevada dificuldade, de se comprovar o valor venal de cada imóvel urbano do município para fins da base de cálculo do IPTU. No mesmo sentido: COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros. 2007. p. 259.

³⁶⁹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2 ed. São Paulo: RT, 2007. p. 139. *“Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis.”* (cit. p. 138-139).

³⁷⁰ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. p. 497-498. Embora seja referente ao sistema constitucional português, a conclusão é perfeitamente aplicável ao caso brasileiro. Conforme observamos no item 1.1.1, o princípio da capacidade contributiva tem aplicação mesmo aos chamados impostos indiretos, embora nestes assumam um caráter essencialmente objetivo (cit. p. 491).

³⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 170; CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9 ed. 2 tir. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 229-254; SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 154-172;

poder de tributar nos casos de sua utilização, qual seja, a imediata e preferencial restituição dos valores antecipados pelo substituto nos casos de não ocorrência do fato jurídico-tributário presumido³⁷².

O Supremo Tribunal Federal deu porém interpretação restrita ao dispositivo ao analisar questão relativa ao regime de substituição tributária do ICMS, entendendo que a devolução do tributo somente é devida no caso em que o fato gerador presumido não ocorre de forma alguma, não sendo necessária a devolução caso o fato gerador se realize com base de cálculo menor do que a presumida³⁷³.

De qualquer forma, verifica-se que o ordenamento jurídico aceita apenas a presunção legal *relativa*, ordenando a imediata e preferencial restituição do tributo caso não se verifique o fato gerador presumido³⁷⁴.

5.3.2 A proporcionalidade e o tratamento das presunções no Direito Tributário

A proporcionalidade tem um papel importante na análise da constitucionalidade de presunções legais em matéria tributária. Isso porque, não raro, a criação desse tipo de regra gera discussões sobre conflitos normativos, por colocar em potencial colisão direitos fundamentais tais como a livre iniciativa *versus* a igualdade e a proteção da livre concorrência.

Constatando tal conflito, a décima primeira conclusão da XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, ocorrida na Venezuela em outubro de 2008, anota:

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição tributária sem fato gerador real: imposição confiscatória – Lei Complementar 87/96 – inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n 22. São Paulo: Dialética, 1997. p. 77-85.

³⁷² TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 70. São Paulo: Dialética, 2001. p. 87). No mesmo sentido: GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 45.

³⁷³ Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4, Tribunal Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, julgada em 8.05.2002 e publicada em 22.11.2002. A decisão tratou do regime de substituição tributária do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (“ICMS”).

³⁷⁴ Assim, “nenhuma operação ou figura jurídica é, em si mesma, oponível ou inoponível ao Fisco. Não há modelos abstratos que sempre e em todas as circunstâncias provoquem este ou aquele efeito fiscal. O exame deve estar sempre circunscrito à situação concreta.” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 115).

“Las presunciones y ficciones como cláusulas especiales antielusivas deben respetar las exigencias de los principios de legalidad, capacidad económica, seguridad jurídica y proporcionalidad. Corresponde al legislador establecer presunciones que, en lo posible, deben admitir prueba en contrario.”³⁷⁵.

De fato, já na XII Jornada Latinoamericanas de Direito Tributário, realizada na Colômbia em 1985, houve a recomendação de que:

“Las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deben admitir prueba en contrario. No se deberán requerir pruebas imposibles a quienes se desplace la carga de la misma, y la Administración Tributaria tendrá que probar en todos los casos el hecho inferente de la presunción.”³⁷⁶

Um conflito normativo é *“a possibilidade de aplicação, a um mesmo caso concreto, de duas ou mais normas, cujas conseqüências jurídicas se mostrem, pelo menos para aquele caso, total ou parcialmente incompatíveis”³⁷⁷*. Neste sentido, observa ALEXY que *“común a las colisiones de principios y a los conflictos de reglas es el hecho de que dos normas, aplicadas independientemente, conducen a resultados incompatibles, es decir, a dos juicios de deber ser jurídico contradictorios”³⁷⁸*.

Os conflitos normativos podem ocorrer entre regras, entre princípios ou entre uma regra e um princípio. Os conflitos entre regras são resolvidos no plano da

³⁷⁵ Conclusões e recomendações da XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, disponíveis em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399, acesso em 16.03.09.

³⁷⁶ Ponto 7 das recomendações da XII Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, disponível em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=369, acesso em 16.03.2009.

³⁷⁷ AFONSO DA SILVA, Luis Virgilio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. Tese apresentada para o concurso de provas e títulos para provimento do cargo de Professor Titular junto ao Departamento de Direito do Estado – área de Direito Constitucional – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 54.

³⁷⁸ *“común a las colisiones de principios y a los conflictos de reglas es el hecho de que dos normas, aplicadas independientemente, conducen a resultados incompatibles, es decir, a dos juicios de deber ser jurídico contradictorios”* (ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. E. Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. p. 87).

validade³⁷⁹. Assim, se a um mesmo caso concreto são aplicáveis duas regras, que preveem consequências diferentes para uma mesma hipótese, uma delas será total ou parcialmente inválida. Já quando dois princípios prevêem consequências distintas para determinado fato diz-se que eles estão em colisão. A colisão entre princípios não é resolvida com a invalidação total ou parcial de um deles, tampouco pela introdução de uma cláusula de exceção de modo a limitar sua aplicação em determinado caso; a solução encontra resposta no plano dos valores e apenas se aplica tendo em conta as circunstâncias específicas de um caso³⁸⁰.

Por sua vez, o conflito pode se dar entre uma regra e um princípio. Neste caso, conforme observa VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA³⁸¹, para uma eventual colisão nestes termos haveria duas respostas possíveis, baseadas nas duas formas de se solucionar conflitos normativos vistas acima. A primeira delas sugere o sopesamento entre a regra e o princípio, pressupondo assim uma “dimensão de peso” também para as regras; a segunda resposta pretende solucionar o conflito no plano da validade, o que implica aceitar que quando um princípio tenha que ceder a uma norma no caso concreto terá ele de ser expulso do ordenamento jurídico. Ambas as respostas são, portanto, problemáticas.

Na busca por evitar esses problemas, VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA³⁸² aponta que em geral a resposta mais comum a esses casos é a de que quando um princípio entra em colisão com uma regra deve haver um sopesamento, mas este sopesamento não ocorre entre o princípio e a regra, já que regras não são sopesáveis, e sim entre o princípio em colisão e o princípio no qual a regra se baseia ou ao qual a regra serve³⁸³. Todavia, o autor

³⁷⁹ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. E. Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. p. 88.

³⁸⁰ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. E. Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. p. 92; DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes. 2002. p. 42; AFONSO DA SILVA, Luis Virgilio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. cit., p. 59.

³⁸¹ AFONSO DA SILVA, Luis Virgilio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. cit., 2005, p. 59-60.

³⁸² AFONSO DA SILVA, Luis Virgilio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. cit., p. 60. O autor observa que esta resposta é baseada em duas notas de rodapé de dois trabalhos de ALEXY, que, no entanto, não se dedica a explorar a questão.

³⁸³ É o que sugere DWORKIN em resposta às objeções de RAZ. Para RAZ, tanto regras quanto princípios têm peso e quando entram em conflito é preciso decidir qual dos dois preferimos. DWORKIN, porém, entende que tal descrição representa de maneira equivocada a interação entre regras e princípios pois, ao decidir sobre a regra, o tribunal compararia dois conjuntos de princípios: aqueles em favor de sua revogação e os que pedem a manutenção da regra (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes. 2002. p. 122)..

observa que esta solução é igualmente problemática, porque dá a entender que o aplicador do direito está sempre livre para afastar a aplicação de uma regra por entender que há um princípio mais importante que justifica este afastamento, o que teria como consequência um alto grau de insegurança jurídica.

Ademais, a solução passaria ao largo de um ponto central: em geral, não se pode falar em colisão propriamente dita, pois

*“O que há é simplesmente o produto de um sopesamento, feito pelo legislador, entre dois princípios que garantem direitos fundamentais, e cujo resultado é uma regra de direito ordinário. A relação entre a regra e um dos princípios não é, portanto, uma relação de colisão, mas uma relação de restrição. A regra é expressão dessa restrição. Essa regra deve, portanto, ser simplesmente aplicada por subsunção”*³⁸⁴

O sopesamento ocorre, assim, quando da edição da regra e não em seu processo de aplicação³⁸⁵.

Como resultado desse raciocínio, veremos que, em se tratando de direitos fundamentais, há casos em que se deve recorrer ao sopesamento e outros em que se deve recorrer à regra da proporcionalidade³⁸⁶. Explica-se: há casos em que uma dada situação de

³⁸⁴ AFONSO DA SILVA, Luis Virgílio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. cit., p. 61. Essa definição pressupõe a adoção da chamada *teoria externa*, segundo a qual as restrições, qualquer que seja a sua natureza, não têm nenhuma influência no conteúdo do direito, podendo apenas, no caso concreto, restringir o seu exercício. Contrapõe-se, assim, à *teoria interna*, que sustenta que o direito e seus limites são algo uno, ou seja, que os limites são imanentes ao próprio direito; sua fixação não é definida nem influenciada por aspectos externos, sobretudo não por colisões com outros direitos. Op. cit. p. 165 e segs.

³⁸⁵ Neste sentido, o autor conclui que “*Em geral, a aparente colisão entre um princípio e uma regra nada mais é do que o resultado de um processo de restrição ao princípio, cuja expressão é a regra*” (AFONSO DA SILVA, Luis Virgílio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. cit., p. 183).

³⁸⁶ AFONSO DA SILVA, Luis Virgílio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. cit., p. 234. Não se trata de uma regra de comportamento ou de atribuição de competências e sim de uma regra sobre aplicação de outras regras (regra de segundo nível ou meta-regra), assim como o são as regras de resolução de antinomias – lei posterior derroga lei anterior, lei superior derroga lei inferior e lei especial derroga (parcialmente) lei geral (AFONSO DA SILVA, Luis Virgílio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. cit., p. 221-222). Cumpre observar, porém, que a doutrina majoritária brasileira considera a proporcionalidade um princípio, sendo isso compreensível dentro da distinção de grau, não qualitativa, entre princípios e regras, que considera princípio o “*mandamento nuclear do sistema*” (entendendo a proporcionalidade como princípio: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 68; BARROS, Suzana de Toledo. *O*

colisão ainda não foi objeto de ponderação pelo legislador, ou seja, não há nenhuma regra infraconstitucional que discipline a colisão entre dois princípios. Nestas ocasiões, deve haver uma aplicação direta dos princípios constitucionais ao caso concreto, ou seja, deve haver um sopesamento entre os potenciais princípios aplicáveis ao caso³⁸⁷.

Por outro lado – e é o que nos interessa ao tratarmos de regras antielusivas –, em alguns casos o legislador realiza o sopesamento entre dois ou mais princípios, estabelecendo uma restrição a um direito fundamental por meio de uma *regra* presente em um texto normativo infraconstitucional. Nestas ocasiões, não cabe ao intérprete o sopesamento pois este já foi feito pelo legislador.

Deve-se portanto recorrer à regra da proporcionalidade, a fim de avaliar se a medida adotada pelo legislador é “*adequada para fomentar seus objetivos (fomentar a realização de um outro direito fundamental, por exemplo), se não há medida alternativa tão eficiente quanto, mas menos restritiva e, por fim, se há um equilíbrio entre a restrição de um direito e a realização do outro*”³⁸⁸, no que se convencionou denominar de critérios

princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais, Brasília: Brasília Jurídica, 1996; BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro. In: BARROSO, Luis Roberto (org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*, Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 36; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 724; GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria processual da Constituição*. São Paulo: Celso Bastos, 2000. p. 182; MELO, José Eduardo Soares de. Princípios Administrativos Tributários. *Revista de Direito Tributário*, nº 75, São Paulo: Malheiros, 1999, p. 260; MENDES, Gilmar Ferreira. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª quinzena de julho de 2000, nº 14, caderno 1, p. 370-371; PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000; PUHL, Adilson Josemar. Distinção entre princípios e regras e o princípio da proporcionalidade ou razoabilidade. *Revista Jurídica Unigran*. Dourados: Unigran, 2001, p. 132-133). Vale notar a posição de quem defende ser a proporcionalidade um “postulado normativo aplicativo” (ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 5 ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 123). Em vista da posição de ÁVILA, Eros GRAU alterou seu entendimento sobre a matéria (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006. p. 191). Antes de endossar a teoria de ÁVILA, GRAU entendia que a proporcionalidade era um princípio, tendo afirmado inclusive que “*a relevância da proporcionalidade será tão melhor apreendida quando se compreenda que ela consubstancia, concomitantemente, um princípio do direito e um princípio de interpretação do direito*” (GRAU, Eros Roberto. Prefácio. In: PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*, São Paulo: Dialética, 2000. p. 8).

³⁸⁷ Nestes casos, Virgílio AFONSO DA SILVA observa que não é possível aplicar a proporcionalidade já que não há a variável de referência a ser testada por meio dos critérios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Em sentido contrário, afirmando que a proporcionalidade também serve à avaliação de colisão entre princípios: BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-Modernidade, Teoria Crítica e Pós-Positivismo). cit., p. 54-55.

³⁸⁸ AFONSO DA SILVA, Luis Virgílio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. cit., p. 235. Observe-se que há quem identifique o controle dos atos normativos não à

de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. O respeito à regra da proporcionalidade garante assim o conteúdo essencial dos direitos fundamentais³⁸⁹.

Para testar o raciocínio acima propomos a análise de um caso específico de regra antielusiva editada pelo legislador brasileiro: o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

5.3.3 O debate sobre a constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/01 (ADI 2588)

O artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001³⁹⁰, a pretexto de regular o §2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional³⁹¹, acabou obrigando as pessoas jurídicas a anualmente submeter à tributação, no Brasil, os lucros apurados por sociedades coligadas e controladas situadas no exterior, independentemente de sua efetiva distribuição sob a forma de dividendos. O texto da norma dispõe o seguinte:

proporcionalidade mas à razoabilidade. Neste sentido, LUIS ROBERTO BARROSO aponta que a trajetória do princípio da razoabilidade fluiu mais ligada ao controle dos atos normativos, ao passo que o princípio da proporcionalidade surgiu ligado ao direito administrativo e ao controle dos atos dessa natureza. Assim, “razoabilidade era mecanismo de controle dos atos de criação do Direito, ao passo que proporcionalidade era critério de aferição dos atos de concretização”. Este autor observa, porém, que, guardada a circunstância de que suas origens reconduzem a sistemas diversos (respectivamente americano e germânico), razoabilidade e proporcionalidade são conceitos próximos o suficiente para serem intercambiáveis (BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-Modernidade, Teoria Crítica e Pós-Positivismo). cit., p. 50, nota 73)

³⁸⁹ AFONSO DA SILVA, Luis Virgílio. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. cit., p. 267. O autor explica que “se a constitucionalidade de uma restrição a um direito fundamental garantido por um princípio depende sobretudo de sua fundamentação constitucional e se essa fundamentação constitucional é controlada a partir da regra da proporcionalidade, pode-se dizer que toda restrição proporcional é constitucional. Se é inimaginável considerar como constitucional uma restrição que invada o conteúdo essencial de algum direito, então o proporcional respeita sempre o conteúdo essencial” (cit. p. 272, grifos no original).

³⁹⁰ Ainda em vigor por força do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001.

³⁹¹ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)”

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”

Este artigo está sob análise do Supremo Tribunal Federal em razão do ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588³⁹². Conforme reconhecido pelo Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, do Supremo Tribunal Federal, a norma do artigo 74 da MP 2.158-35/01 foi editada com a finalidade de *“combater a evasão e a elisão fiscal internacional proporcionada pelos estímulos fiscais oferecidos pelos chamados paraísos fiscais”*³⁹³. Este é o fim almejado: garantir o oferecimento à tributação, no Brasil, dos dividendos que as sociedades no exterior, sobretudo as estabelecidas nos chamados “paraísos fiscais”, pagarem a seus sócios/acionistas pessoas jurídicas no Brasil.

O meio utilizado para atingir tal fim foi o estabelecimento de uma presunção legal (absoluta) de que os lucros de coligadas e controladas são disponibilizados aos sócios/acionistas em 31 de dezembro de cada ano. Dizemos presunção porque a disponibilização dos lucros no exercício em que forem gerados é plenamente factível³⁹⁴, embora se saiba que a apuração de lucros, conquanto seja condição necessária, não é suficiente para sua distribuição sob a forma de dividendos, pois a sociedade pode por exemplo optar ou estar por lei obrigada a destinar uma parte a reservas³⁹⁵, de maneira que

³⁹² Por ora, a Min. Relatora ELLEN GRACIE julgou parcialmente procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade da expressão “ou coligada”, duplamente contida no *caput* do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01. Os Min. NELSON JOBIM e EROS GRAU julgaram o pedido improcedente. Já os Min. MARCO AURÉLIO, SEPÚLVEDA PERTENCE e RICARDO LEWANDOWSKI julgaram o pedido procedente. Pediu vista dos autos o Min. CARLOS BRITTO.

³⁹³ Trecho do voto na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588.

³⁹⁴ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses. 2008. p. 297.

³⁹⁵ A legislação do local em que está situada a controlada e coligada pode determinar que parte dos lucros sejam necessariamente destinados a reservas e não distribuídos aos sócios/acionistas, a exemplo do que ocorre nas sociedades anônimas brasileiras, que por lei devem, salvo em casos expressamente previstos,

o sócio/acionista não chegue a ter disponibilidade, quer econômica quer jurídica, da respectiva renda.

Note que na página 9 do voto proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, a Min. Relatora ELLEN GRACIE expressou tratar-se de uma ficção legal³⁹⁶. Assim também entendeu o Min. RICARDO LEVANDOWSKI que, parafraseando GILBERTO DE ULHÔA CANTO, constata que a norma “atribuiu a determinado fato, coisa, pessoa ou situação características ou natureza que no mundo real não existem, nem podem existir”³⁹⁷. No mesmo sentido entendeu o Min. MARCO AURÉLIO, sendo válida a transcrição do trecho constante da página 14 de seu voto:

“O fato gerador do imposto sobre a renda, sob pena de não se poder assentar esta última, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, fenômeno sempre concreto e que não pode, à mercê de ficção jurídica extravagante, insuplantável, ser deturpada, a ponto de se dizer que, onde não há disponibilidade econômica ou jurídica, entenda-se já acontecido o fenômeno, como ocorre enquanto o lucro da coligada ou controlada existente no exterior continua, consoante a legislação de regência, no estrangeiro, no próprio patrimônio da empresa que o apurou, não sendo, consideradas as diversas modalidades admitidas em Direito, transferido à empresa situada no Brasil, que, por isso mesmo, não tem como integrar qualquer aporte, em termos de renda, ao respectivo balanço.”

Analisemos o dispositivo sob o prisma da proporcionalidade. Aplicando-se esta na sua dimensão *adequação*, não é difícil perceber que o meio escolhido é adequado,

destinar 5% dos lucros apurados à reserva legal, de acordo com o artigo 193 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Além disso, o próprio estatuto pode conter regras de destinação necessária de parte dos lucros a reservas, de modo que não necessariamente todo o lucro apurado é distribuído aos sócios sob a forma de dividendos.

³⁹⁶ Também entendendo tratar-se de ficção: PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses. 2008. p. 344.

³⁹⁷ Trecho do voto do Min. Ricardo Levandowski, p. 13-14, citando ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Presunções no Direito Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 9. São Paulo: Resenha Tributária. 1984. p. 5. Em sentido diverso o Min. EROS GRAU conclui que “O art. 74 da MP n. 2.158-35/01 simplesmente atribuiu determinada consequência tributária a uma situação comercial-societária, aspecto meramente contábil há muito considerado na Lei de Sociedades Anônimas. O preceito não inova de forma nenhuma o conceito de renda ou a sua disponibilidade jurídica; nem há que falar-se, no caso, em presunção ou ficção legal.” (trecho do voto, página 4).

uma vez que é apto a atingir o fim a que se destina³⁹⁸. Em outras palavras, temos que mediante a presunção de que os lucros das coligadas e controladas estrangeiras se tornam disponíveis a seus sócios/acionistas no Brasil em 31 de dezembro do ano calendário atinge-se o propósito de garantir que esta renda será oferecida à tributação no país, não deixando margem à elusão ou mesmo à evasão fiscal.

Passando para a análise da *necessidade*, todavia, notamos que, dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, existem outros igualmente adequados e eficazes e menos restritivos dos direitos fundamentais afetados pela medida, a qual, tal como está, afronta a *legalidade* (constitucionalidade) e a *igualdade*. Pela necessidade não se questiona a escolha operada, mas o meio empregado, pois este deve ser dosado para chegar ao fim pretendido (relação meio-meio)³⁹⁹. É exatamente por isso que a necessidade é o elemento da proporcionalidade que demanda a “*escolha do meio mais suave*”⁴⁰⁰. De fato, a necessidade consubstancia a exigência da adoção do meio limitador menos deletério para o interesse jurídico que teve o seu exercício limitado, de maneira que a limitação imposta pela medida estatal seja estritamente necessária ao alcance do interesse público buscado⁴⁰¹.

Mencionada norma ultrapassa os limites previstos na Constituição, se não por se tratar de uma presunção absoluta (conflitante com a necessidade de imediata e preferencial restituição quando não se realize o fato gerador presumido constante do artigo 150, §7º), em razão de ser reservada à lei complementar a “*definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*” (art. 146, III, “a”), não podendo tal definição ser trazida por medida provisória, que tem força de lei ordinária⁴⁰².

³⁹⁸ Conforme pontuou o Min. EROS GRAU em seu voto na ADI 2.588, “*A medida evita a evasão fiscal que ocorria mercê da circulação de patrimônio nos chamados paraísos fiscais sem que o numerário chegasse ao território nacional para o pagamento do imposto.*” (trecho do voto, p. 7).

³⁹⁹ Conforme observa HELENILSON CUNHA PONTES, “*o juízo acerca do ‘agir’ ou do ‘não agir’ pertence exclusivamente à autoridade juridicamente competente para tanto. Todavia, o conteúdo do ‘agir’, uma vez concretizado, pode ser questionado perante o Poder Judiciário.*” (PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 69).

⁴⁰⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros. 2003. p. 397.

⁴⁰¹ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 68.

⁴⁰² O artigo 62, §1º, III, da Constituição veda a edição de medida provisória para tratar de matéria reservada a lei complementar.

A lei complementar – no caso, o *caput* do artigo 43 do CTN – prescreve claramente que o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a “*aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*”. Embora o §2º deste artigo delegue à lei ordinária o estabelecimento das *condições* e do *momento* em que se dará a disponibilidade na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, referida lei ordinária não pode ignorar a necessidade de aquisição da disponibilidade para fins da incidência do imposto; deve apenas estabelecer critérios objetivos para a definição das condições e do momento em que o contribuinte deve oferecer à tributação no Brasil a receita ou o rendimento oriundo do exterior.

Uma vez que o evento tributável previsto no art. 74 não pode ser entendido como o fato gerador previsto no artigo 43 do CTN, temos que a norma ou (i) pretendeu alterar o alcance do artigo 43 do CTN, incluindo aspecto temporal outro ao lado do momento em que se dá a “disponibilidade econômica ou jurídica”, ou (ii) pretendeu tributar algo que não a renda, ou seja, pretendeu tributar lucros de sociedades estrangeiras em cujo capital tenham participação pessoas jurídicas no Brasil. Em qualquer desses casos, o legislador não poderia tê-lo feito por meio de medida provisória, uma vez que seria necessário, no mínimo⁴⁰³, lei complementar (art. 146, III, “a” e 154, I, da Constituição).

Sendo a constitucionalidade da tributação um princípio basilar, sem o qual vai à ruína a própria noção atual de Estado de Direito, o legislador certamente deveria ter optado por outra medida, igualmente adequada, mas menos restritiva do direito fundamental afetado⁴⁰⁴.

⁴⁰³ A estrutura da norma também seria relevante já que, caso estruturada sob a forma de presunção absoluta, permaneceriam os debates acerca de sua inconstitucionalidade.

⁴⁰⁴ LUIS EDUARDO SCHOUERI entende tratar-se de um problema apenas quanto à proporcionalidade em sentido estrito, afirmando no entanto que “*havendo medida igualmente adequada para atingir a finalidade almejada, nada justifica que se adote medida que, conquanto atingindo tal finalidade, tenha uma atuação ainda mais abrangente, atingindo liberdades que não precisariam ser atingidas numa medida igualmente eficaz*”. (SCHOUERI, Luis Eduardo. Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 142, São Paulo: Dialética, 2007. p. 50) Ocorre que, além (e antes) de se tratar da ausência de proporcionalidade em sentido estrito, a medida também revela ausência de necessidade, conforme corrobora a própria passagem transcrita.

E mesmo que não houvesse tal afronta⁴⁰⁵, uma legislação que vise a “*combater a evasão e a elisão fiscal internacional proporcionada pelos estímulos fiscais oferecidos pelos chamados paraísos fiscais*”, não pode estabelecer ônus para todos os que investem em sociedades no exterior, sob pena de tratar igualmente desiguais e, assim, ofender a *igualdade*. De fato, se a norma visa a garantir o oferecimento à tributação, no Brasil, dos dividendos pagos pelas sociedades localizadas em paraísos fiscais, esta se deveria dirigir apenas aos lucros pagos por tais pessoas. Assim, existem outros meios igualmente adequados e menos restritivos de direitos fundamentais, começando pela referência, na norma, apenas a sociedades coligadas e controladas situadas em paraísos fiscais⁴⁰⁶. Conforme expressou o Min. MARCO AURÉLIO no voto da ADI 2.588:

“valores hão de ser sopesados e se sobrepõe o decorrente da preservação do próprio sistema, não se apenando quem forma na base da pirâmide dos contribuintes. Sonegadores existem e continuarão a existir e, certamente, conta-se com outros meios para apanhá-los. O simples elo porventura existente, quer sob o ângulo da coligação – leia-se interesse participativo simples –, quer do controle acionário – interesse participativo qualificado –, não é suficiente a fulminar-se algo que é da própria essência do tributo, a exigência constitucional e legal - Código Tributário Nacional – de se contar com disponibilidade, como se a escrituração no balanço da empresa estrangeira pudesse ser tomada de forma ímpar, como se automaticamente obrigasse, sem a saída de numerário na origem e entrada na empresa brasileira, sem o efetivo acesso à renda, o pagamento do tributo.” (trecho do voto, p. 29).

⁴⁰⁵ O que não se pode deixar de cogitar tendo em vista que a história da legislação brasileira traz casos em que, aventada a ilegalidade ou inconstitucionalidade de uma norma, altera-se o CTN ou mesmo a Constituição com vistas a se “contornar” tal “empecilho”. A própria inclusão do §2º ao artigo 43 do CTN é reflexo de discussões baseadas, dentre outros argumentos, na impossibilidade de se tributar lucros não distribuídos objeto de decisões do Supremo Tribunal Federal como a retratada na seguinte ementa: “*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido.”* (Recurso Extraordinário 117.887-6/SP, Tribunal Pleno, Relator Min. Carlos Velloso, julgado em 11.02.1993 e publicado em 23.04.1993).

⁴⁰⁶ “*Ora, sendo o objetivo da Legislação CFC brasileira tributar imediatamente apenas os lucros auferidos em paraísos fiscais, não há razão para não limitar a incidência dessa norma apenas às jurisdições que conferem tributação favorecida aos seus residentes*” (SANTOS, João Victor Guedes dos. Lucros no Exterior, Direito Comparado e o Princípio da Proporcionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 145. São Paulo: Dialética, 2007. p. 82).

Após passar pela análise da necessidade, encontrando-se o meio mais suave e igualmente eficaz e adequado à promoção do fim, a medida adotada deveria ainda passar pelo exame da proporcionalidade em sentido estrito (relação meio-fim⁴⁰⁷), devendo-se provar que a valia da promoção do fim (proteção do Erário) supera a desvalia da restrição causada pela adoção do meio (liberdade de organização e consideração da personalidade jurídica distinta de sociedades regularmente constituídas no exterior). E é neste sopesamento que uma medida que se refira genericamente a sociedades estabelecidas em paraísos fiscais, dependendo da abrangência dada a este conceito, pode igualmente não prevalecer.

Ainda, mesmo que se admita que o propósito da norma é garantir que os dividendos pagos por quaisquer sociedades estrangeiras sejam regularmente oferecidos à tributação no Brasil, estejam ou não situadas em paraísos fiscais, no máximo o legislador poderia ter estabelecido uma presunção *iuris tantum* de que a sociedade estrangeira delibera a distribuição dos lucros em 31 de dezembro de cada ano, sempre reservando ao contribuinte a possibilidade de produzir prova em contrário e, assim, fazer prova de situação que elida a aplicação da norma⁴⁰⁸. Deste modo garante-se a observância da necessidade, pela escolha do meio mais suave dentre os igualmente eficazes para a promoção do fim, e, passando-se à análise da proporcionalidade em sentido estrito, que demanda o sopesamento do meio em face do fim adotado, percebe-se que, desta forma, a valia da promoção do fim (proteção do Erário) superaria a desvalia da restrição causada pela adoção do meio (imposição do dever instrumental de provar a não disponibilização do lucro).

Recapitulando: partindo da premissa de que a proporcionalidade é garantida pelo Estado brasileiro, que reconhece a hierarquia constitucional e a importância dos valores, e analisando-se sob este prisma a legislação que trata da tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas localizadas no exterior, chegamos à conclusão de que, embora adequada, a norma não atende ao elemento da necessidade e, mesmo que a legislação viesse a contemplar outro meio igualmente adequado e eficaz à promoção do

⁴⁰⁷ Na prática, analisar a proporcionalidade em sentido estrito é avaliar se o fim justifica o meio.

⁴⁰⁸ Presunção *iuris tantum* que necessariamente deveria observar o disposto no artigo 150, §7º, da Constituição.

fim, este deveria passar imune ao exame da proporcionalidade em sentido estrito. Isso apenas aconteceria caso a legislação, além de se referir especificamente a sociedades localizadas em paraísos fiscais, estabelecesse uma presunção *iuris tantum* de disponibilização dos lucros, que pudesse ser elidida pelo contribuinte no caso concreto, sempre que possível, observado o disposto no artigo 150, §7º, da Constituição.

5.4 Normas antielusivas e os acordos internacionais

Conforme assentado na Décima Segunda conclusão das XXIV Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributário, a elusão tributária internacional se caracteriza pela utilização anômala de pontos de conexão fixados pelas leis ou por convênios. Em face deste tipo de elusão, devem ser previstas regras que impeçam a aplicação inapropriada do convênio para evitar a dupla tributação ou a aquisição imprópria de residência em jurisdições de baixa tributação. No âmbito do Direito Internacional a troca de informações é especialmente importante, sendo condição de efetividade das medidas antielusivas com dimensão internacional. Assim, segundo as conclusões da referida Jornada, os Estados latinoamericanos devem firmar acordos de troca de informações e desenvolvê-los mediante procedimentos internos⁴⁰⁹.

Dentre as questões que se colocam em matéria de elusão tributária internacional estão (i) o controle ao abuso das convenções por parte dos contribuintes e (ii) o embate entre a aplicação das regras da convenção *versus* as regras internas de prevenção ou correção da elusão fiscal.

No primeiro caso, as próprias convenções internacionais têm previsto cláusulas que visam a prevenir o seu uso abusivo. Por exemplo, a cláusula do beneficiário efetivo permite a não aplicação das disposições convencionais sobre dividendos, juros e *royalties* quando o receptor não seja o direto e último destinatário, tendo assim a especial finalidade de prevenir a interposição de pessoas físicas ou jurídicas entre o devedor e o credor visando a gozar das vantagens constantes da convenção⁴¹⁰. Tais disposições estão

⁴⁰⁹ Conclusões e recomendações da XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário (2008) disponíveis em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399, acesso em 16.03.09.

⁴¹⁰ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l'esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 194.

presentes nos artigos 10 (dividendos), 11 (juros) e 12 (royalties) dos acordos firmados pelo Brasil com a África do Sul⁴¹¹, Bélgica⁴¹², Canadá⁴¹³, Chile⁴¹⁴, China⁴¹⁵, Coreia⁴¹⁶, Equador⁴¹⁷, Filipinas⁴¹⁸, Finlândia⁴¹⁹, Hungria⁴²⁰, Índia⁴²¹, Israel⁴²², Itália⁴²³, México⁴²⁴, Noruega⁴²⁵, Países Baixos⁴²⁶, Peru⁴²⁷, Portugal⁴²⁸, República Checa e Eslováquia⁴²⁹ e Ucrânia⁴³⁰.

Outro exemplo é a cláusula de limitação dos benefícios, inspiradas no modelo norte-americano. Seguindo as alterações aos comentários à Convenção Modelo da OCDE de 2003, uma série de cláusulas semelhantes às já utilizadas pelos Estados Unidos tem sido incluída nas convenções que seguem o modelo da OCDE.

Dentre as convenções firmadas pelo Brasil, o artigo 25 do acordo Brasil-Israel⁴³¹, o artigo 28-2, da convenção firmada com a África do Sul⁴³², assim como o artigo

⁴¹¹ Promulgado pelo Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006.

⁴¹² Nos termos do artigo XII do Decreto nº 6.332, de 28 de dezembro de 2007, que Promulga a Convenção Adicional alterando a Convenção Brasil-Bélgica, o ponto 4 do Protocolo final (promulgado no Brasil pelo Decreto nº 72.542, de 30 de Julho de 1973) foi suprimido e substituído pela seguinte disposição: “4. *Ad Artigo 10, parágrafo 2, Artigo 11, parágrafo 2 e Artigo 12, parágrafo 2: Fica entendido que o benefício das alíquotas reduzidas previstas nessas disposições é concedido, pelo Estado Contratante do qual provêm os rendimentos visados, somente aos residentes do outro Estado Contratante que sejam os beneficiários efetivos desses rendimentos.*”

⁴¹³ Promulgado pelo Decreto nº 92.318, de 23 de Janeiro de 1986.

⁴¹⁴ Promulgado pelo Decreto nº 4.852, de 2 de outubro de 2003.

⁴¹⁵ Promulgado pelo Decreto nº 762, de 19 de fevereiro de 1993.

⁴¹⁶ Promulgado pelo Decreto nº 354, de 2 de dezembro de 1991.

⁴¹⁷ Promulgado pelo Decreto nº 95.717, de 11 de fevereiro de 1988.

⁴¹⁸ Promulgado pelo Decreto nº 241, de 25 de fevereiro de 1991.

⁴¹⁹ Promulgado pelo Decreto nº 2.465, de 19 de Janeiro de 1998.

⁴²⁰ Promulgado pelo Decreto nº 53, de 8 de março de 1991.

⁴²¹ Promulgado pelo Decreto nº 510, de 27 de Abril de 1992.

⁴²² Promulgado pelo Decreto nº 5.576, de 8 de novembro de 2005.

⁴²³ Promulgado pelo Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981.

⁴²⁴ Promulgado pelo Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006.

⁴²⁵ Promulgado pelo Decreto nº 86.710, de 09 de Dezembro de 1981.

⁴²⁶ Promulgado pelo Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991.

⁴²⁷ Promulgado pelo Decreto nº 7.020, de 27 de novembro de 2009.

⁴²⁸ Promulgado pelo Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001.

⁴²⁹ Promulgado pelo Decreto nº 43, de 25 de Fevereiro de 1991. A Convenção assinada originalmente com a República Socialista da Tchecoslováquia aplica-se às atuais Eslováquia e República Checa por sucessão de estados.

⁴³⁰ Promulgado pelo Decreto nº 5.799, de 7 de Junho de 2006.

⁴³¹ “ARTIGO 25

Limitação de Benefícios

1. Uma entidade legal que seja residente de um Estado Contratante e obtenha rendimentos de fontes do outro Estado Contratante não terá direito, no outro Estado Contratante, aos benefícios da presente Convenção, se mais de 50% da participação beneficiária em tal entidade (ou, no caso de uma sociedade, mais de 50% das ações com direito a voto ou do capital da sociedade) forem detidos, direta ou

27-2, da convenção firmada com o Peru⁴³³, estabelecem limites à aplicação dos benefícios constantes das convenções a entidades que tiverem mais de 50% de sua participação societária detida por não residentes, limites estes que não se aplicam quando tais entidades desenvolvam “atividades empresariais substanciais”.

Já o artigo 28 da convenção firmada com o México⁴³⁴ é mais genérico, prevendo a possibilidade de que as autoridades neguem a aplicação dos benefícios da

indiretamente, por qualquer combinação de uma ou mais pessoas que não forem residentes de um Estado Contratante.

A disposição deste parágrafo não se aplicará se tal entidade desenvolver, no Estado Contratante de que seja residente, uma atividade empresarial substancial que não seja a mera detenção de ações, títulos ou outros ativos.

2. Uma autoridade competente de um Estado Contratante poderá negar os benefícios da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, em sua opinião, a concessão de tais benefícios constituir um abuso da Convenção em conformidade com seus fins. A autoridade competente do Estado Contratante envolvido comunicará a aplicação desta disposição à autoridade competente do outro Estado Contratante.”

⁴³² “ARTIGO 28

Disposições Gerais (...)

2. Uma entidade legal residente de um Estado Contratante e que obtenha rendimentos de fontes no outro Estado Contratante não terá direito nesse outro Estado Contratante aos benefícios da presente Convenção se mais de cinqüenta por cento da participação efetiva nessa entidade (ou, no caso de uma sociedade, mais de cinqüenta por cento do valor agregado das ações com direito a voto e das ações em geral da sociedade) for de propriedade, direta ou indiretamente, de qualquer combinação de uma ou mais pessoas que não sejam residentes do primeiro Estado Contratante mencionado. Todavia, esta disposição não se aplicará se essa entidade desenvolver, no Estado Contratante do qual for residente, uma atividade empresarial de substância que não seja a mera detenção de títulos ou quaisquer outros ativos, ou a mera prestação de atividades auxiliares, preparatórias ou quaisquer outras atividades similares com respeito a outras entidades associadas.”

⁴³³ “ARTIGO 27

Disposições Diversas (...)

2. Uma entidade considerada residente de um Estado Contratante que obtenha lucros ou rendimentos de fontes no outro Estado Contratante não terá direito nesse outro Estado Contratante aos benefícios da presente Convenção se mais de 50 por cento da participação efetiva nessa entidade (ou no caso de uma sociedade, mais de 50 por cento do valor acumulado das ações com ou sem direito a voto e das ações em geral da sociedade) for propriedade, direta ou indireta, de qualquer combinação de uma ou mais pessoas que não sejam residentes do primeiro Estado Contratante mencionado. Todavia, esta disposição não será aplicável nos casos em que dita entidade desenvolva, no Estado Contratante de que é residente, uma atividade empresarial substancial que não seja a mera detenção de títulos ou quaisquer outras atividades similares em relação a outras entidades associadas.

3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão regular as modalidades de aplicação da Convenção e, em particular, as formalidades que devem ser seguidas pelos residentes de um Estado Contratante para obter no outro Estado Contratante os benefícios fiscais previstos pela Convenção. As referidas formalidades poderão compreender a apresentação de um formulário de certificação de residência com indicação, entre outros, da natureza e montante dos rendimentos envolvidos e com atestação das autoridades fiscais do primeiro Estado.”

⁴³⁴ “ARTIGO 28

Disposições Diversas

1. As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes poderão negar os benefícios desta Convenção, quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim.

(...)

convenção em caso de abuso, a depender no entanto de acordo firmado pelo mecanismo do procedimento amigável. Disposição semelhante consta do protocolo anexo à convenção firmada com o Chile⁴³⁵.

Com base na premissa de que os tributos são cobrados com base na legislação doméstica e não na convenção, alguns Estados entendem que o abuso da convenção consiste também em abuso da legislação doméstica. Para estes, portanto, o problema que se coloca é se a aplicação da convenção pode conflitar com a aplicação das regras internas antiabuso, resumindo-se portanto à segunda questão mencionada acima⁴³⁶.

No que diz respeito ao conflito entre a aplicação das regras da convenção *versus* as regras internas de combate à elusão fiscal, a incerteza sobre a matéria foi evidenciada em 1998 quando o Relatório da OCDE recomendou aos Estados esclarecerem o *status* das regras internas antiabuso no âmbito das convenções internacionais para evitar a dupla tributação⁴³⁷.

Em 2003, os Comentários à Convenção Modelo da OCDE foram alterados de forma a estabelecer que também seria objetivo dos acordos para evitar a dupla

3. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa a capitalização insuficiente ou para combater o diferimento, incluída a legislação de sociedades controladas estrangeiras (legislação CFC) ou outra legislação similar.

4. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa ao combate da evasão e elisão fiscal ou abuso da Convenção, inclusive as aplicáveis aos créditos respaldados.

5. Não obstante, uma pessoa que não tenha direito aos benefícios da presente Convenção conforme as disposições dos parágrafos 1 e 3 poderá demonstrar às autoridades competentes do Estado de que provêm os rendimentos seu direito aos benefícios da Convenção. Para tal efeito, um dos fatores que as autoridade competentes tomarão em consideração será o fato de que o estabelecimento, constituição, aquisição e manutenção de referida pessoa e a realização de suas atividades não teve como um de seus principais propósitos o de obter algum benefício em conformidade com esta Convenção.”

⁴³⁵ “8. Disposições Gerais (...)”

b) Considerando que o objetivo principal desta Convenção é evitar a dupla tributação internacional e prevenir a evasão fiscal, os Estados Contratantes acordam que, no caso em que as disposições da Convenção sejam usadas de forma tal que concedam benefícios não contemplados nem pretendidos por ela, as autoridades competentes dos Estados Contratantes deverão, em conformidade com o procedimento amigável do Artigo 24, recomendar modificações específicas da Convenção. Os Estados Contratantes acordam, ainda, que qualquer das referidas recomendações será considerada e discutida de maneira expedita com vistas a modificar a Convenção na medida em que seja necessário.”

⁴³⁶ Parágrafo 9.2 dos Comentários ao artigo 1º da Convenção-Modelo da OCDE (VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC tax law*. vol. 1, 5 ed., Leiden: International Tax Center, 2005. p. 68).

⁴³⁷ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l’esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 186.

tributação evitar a elusão e a evasão fiscais⁴³⁸. De acordo com os Comentários, as tentativas dos contribuintes de abusar das legislações fiscais de um Estado por meio da exploração de diferenças entre as legislações de diversos países podem ser contidas pela legislação doméstica do Estado em questão, sendo que tal Estado não há de admitir a aplicação de dispositivos constantes de acordos para evitar dupla tributação que tenham o efeito de permitir negócios abusivos que teriam sido evitados por legislações domésticas antielusivas⁴³⁹. Na prática, isso significa que o tratado não impede que o Estado aplique as disposições domésticas, mesmo quando o acordo não contenha nenhuma referência expressa⁴⁴⁰.

A Administração francesa colocava em relevo a circunstância de que no âmbito do escopo enunciado no preâmbulo das convenções para evitar a dupla tributação está a finalidade de prevenir a evasão fiscal, o que seria um reenvio implícito à legislação interna antiabuso. Mesmo assim, em algumas convenções firmadas mais recentemente a França preferiu fazer referência expressa à aplicação da legislação interna. Da mesma forma Alemanha e Itália têm estipulado regras convencionais especiais que consentem com a utilização de regras internas voltadas a impedir a evasão e a elusão fiscais⁴⁴¹.

Quanto ao Brasil, o artigo 28 da convenção firmada com o México⁴⁴² prevê que as disposições da convenção não impedem que o Estado aplique as disposições de sua legislação nacional relativa, por exemplo, a sociedades controladas estrangeiras, embora neste caso se reserve o direito ao contribuinte de demonstrar “*seu direito aos benefícios da convenção*”, para o que as autoridades deverão levar em conta “*o fato de que o*

⁴³⁸ Segundo o Parágrafo 7º dos Comentários ao artigo 1º da Convenção-Modelo da OCDE, o principal escopo das convenções para evitar a dupla tributação é promover, pela eliminação da dupla tributação, trocas de produtos e serviços, bem como o movimento de capitais e de pessoas. Em 2003 foi inserido a este parágrafo a frase “*It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion*”. Na redação dos comentários anterior a 2003 havia a menção de que os acordos não deveriam tratar de elusão e evasão fiscais, devendo os Estados lidar com o problema por meio da legislação doméstica; os acordos deveriam apenas preservar a aplicação do conteúdo de tal legislação interna (VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC tax law*. vol. 1, 5 ed., Leiden: International Tax Center, 2005. p. 66).

⁴³⁹ Parágrafo 7.1 dos Comentários ao artigo 1º da Convenção-Modelo da OCDE (VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC tax law*. vol. 1, 5 ed., Leiden: International Tax Center, 2005. p. 67).

⁴⁴⁰ RUSSO, Rafaelle. FINNERTY, Chris. MERKS, Paulus. e PETRICCIONE, Mario. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD. 2007. p. 212.

⁴⁴¹ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l’esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 186 e 192

⁴⁴² V. nota 434.

estabelecimento, constituição, aquisição e manutenção de referida pessoa e a realização de suas atividades não teve como um de seus principais propósitos o de obter algum benefício em conformidade com esta Convenção”⁴⁴³.

Conforme ressaltam GALLO e MELLIS, o respeito aos acordos pode ser medido pelo grau de uniformidade que tais normas encontram no plano aplicativo dos vários Estados contraentes; tal uniformidade corre o risco de ser gravemente prejudicada onde se pretenda simplesmente a aplicação das regras internas antiabuso, cujas fronteiras são frequentemente pouco definidas e como tais sujeitas a aplicação de forma diferenciada⁴⁴⁴. Ao encontro dessa conclusão, os Comentários ao modelo da OCDE, tal como emendados em 2003, anotam que a possibilidade de se aplicar regras antielusivas domésticas não implica que não se devam incluir nas convenções regras específicas que visem a evitar formas específicas de abuso. Assim, quando técnicas específicas de abuso forem identificadas é interessante que a convenção contenha cláusulas expressamente endereçadas a tais estratégias⁴⁴⁵.

5.5 Regras gerais antielusivas

5.5.1 As cláusulas gerais

A transformação da técnica legislativa por que passou a cultura jurídica, notadamente a partir da segunda metade do século XX, faz irromper na linguagem legislativa indicações de valores, programas e resultados desejáveis para a sociedade.

⁴⁴³ A questão da inaplicabilidade da legislação interna sobre distribuição automática de lucros na presença de acordos para evitar a dupla tributação é bastante discutida no Brasil. Isso porque o artigo 7º dos acordos firmados pelo país dispõe que, salvo quando se tratar de um estabelecimento permanente, dos lucros das empresas são tributáveis apenas no Estado de residência; já o artigo 10, que trata da tributação de dividendos, permite apenas tributação de “dividendos pagos” pela “sociedade que os distribui”; a conjugação destes dispositivos impediria a aplicação da distribuição automática pelo simples fato de que lucros não distribuídos ainda são lucros e, nos termos da convenção, não podem ser tributados pelo Estado da controladora estrangeira. No caso específico da Convenção com o México essa discussão continua valendo, potencializada pelo fato de que, para a não aplicação da tributação automática dos lucros pelo Brasil o contribuinte teria de provar, ainda, que “*não teve como um de seus principais propósitos o de obter algum benefício em conformidade com esta Convenção*”.

⁴⁴⁴ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l’esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 185.

⁴⁴⁵ Parágrafo 9.6 dos Comentários ao artigo 1º da Convenção-Modelo da OCDE (VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC tax law*. vol. 1, 5 ed., Leiden: International Tax Center, 2005. p. 68).

Neste contexto, certos tipos de normas passam a formular a hipótese legal mediante o emprego de conceitos cujos termos têm significados intencionalmente imprecisos e abertos: são os conceitos jurídicos indeterminados. Em outros casos, verifica-se a ocorrência de normas cujo enunciado, em vez de traçar de maneira pontual a hipótese e suas consequências, é intencionalmente desenhado como uma vaga moldura, permitindo, pela abrangência de sua formulação, a incorporação de valores, princípios, diretrizes e máximas de conduta, bem como a constante formulação de novas normas: trata-se das chamadas cláusulas gerais⁴⁴⁶.

Nas palavras de JUDITH MARTINS-COSTA,

*“As cláusulas gerais constituem o meio legislativamente hábil para permitir o ingresso, no ordenamento jurídico, de princípios valorativos, expressos ou ainda inexpressos legislativamente, de standards, máximas de conduta, arquétipos exemplares de comportamento, das normativas constitucionais e de diretivas econômicas, sociais e políticas, viabilizando a sua sistematização no ordenamento positivo”*⁴⁴⁷.

O termo “geral” não importa necessariamente imprecisão de linguagem⁴⁴⁸, mas antes se refere à técnica que permite, em razão da extensão de seu campo previsivo-estatutivo, uma “previsibilidade geral” de condutas, ensejando o tratamento conjunto de um vasto domínio de casos⁴⁴⁹. Neste sentido, *“General anti-avoidance rules are domestic rules that allow the tax authorities to recharacterize a transaction or a series of transactions that have been entered with the (sole or main) purpose of obtaining undue tax benefits.”*⁴⁵⁰.

Exige-se que as regras gerais antielusivas sejam claras quanto a seus pressupostos de aplicação. Conforme consignou a oitava conclusão da XXIV Jornada

⁴⁴⁶ MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1999. p. 285-286.

⁴⁴⁷ MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1999. p. 274.

⁴⁴⁸ Todas as expressões linguísticas são indeterminadas em maior ou menor medida. A vagueza, pois, não é uma qualidade que existe ou não existe, mas é principalmente uma questão de grau (LUZZATI, Claudio. *La vaghezza delle norme – un’analisi del linguaggio giuridico*. Milano: Giuffrè, 1990. p. 5).

⁴⁴⁹ MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1999. p. 304.

⁴⁵⁰ RUSSO, Rafaella. FINNERTY, Chris. MERKS, Paulus. e PETRICCIONE, Mario. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD. 2007. p. 207.

Latinoamericana de Direito Tributário, as cláusulas gerais antielusivas são instrumentos de política antielusiva que, apesar de suas vantagens, implicam sérios riscos de afetar a segurança jurídica dos contribuintes. Desse modo, sua previsão mediante lei obriga uma regulamentação que inclua um fato preciso, o ônus da prova por parte da Administração e garantias processuais. Em qualquer caso, deve-se ainda reconhecer ao contribuinte a possibilidade de demonstrar o propósito econômico para questionar a aplicação da cláusula

⁴⁵¹.

5.5.2 A experiência estrangeira

A análise dos traços mais característicos de alguns ordenamentos permite verificar que, embora o combate à elusão fiscal seja um fim comum, a forma como este ocorre depende da configuração dos conceitos de direito positivo de cada país. É possível perceber, assim, que os métodos antielusivos têm aplicação restrita àqueles ordenamentos em se desenvolveram, não sendo possível sua transposição para outros contextos.

A despeito desta aplicação restrita, o conhecimento das experiências estrangeiras, com a constatação da existência deste esforço comum para evitar a elusão fiscal e a análise da evolução dos ordenamentos nesta empreitada, pode servir de instrução valiosa. Tenha-se em mente apenas a ressalva de que a tentativa de se dar uma visão global da elusão fiscal em cada um dos Estados examinados vem necessariamente acompanhada de um inconveniente: o risco de se trazer uma noção incompleta dos conceitos, tais como relevados a um estrangeiro⁴⁵².

Alguns ordenamentos elegem critérios para a identificação da elusão, tais como o de conflito na aplicação da norma tributária/fraude à lei (Espanha), prevalência da substância sobre a forma e o teste do propósito negocial (Reino Unido e Estados Unidos), o abuso de direito/fraude à lei (França) e o abuso das possibilidades de estruturação jurídica (Alemanha). Há aqueles, porém, em que apenas existe um controle positivo da elusão para determinadas situações, como é o caso da Itália, que se baseia em uma regra aplicável a

⁴⁵¹ Conclusões e recomendações da XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, disponíveis em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399, acesso em 16.03.09.

⁴⁵² DAVID, Cyrille. L'abus de droit em Allemagne, em France, em Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (essai de comparaison fiscale). *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. LII, v. 2, Milano: Giuffrè, 1993. p. 230.

determinadas operações societárias, a qual costuma ser citada como exemplo de regra setorial antielusiva⁴⁵³.

Comum aos ordenamentos é a noção de que a elusão fiscal está presente quando se verifica uma “montagem” (ou seja, uma operação real porém “anormal”, “inadequada”) com propósito fiscal e que se revela contrária ao espírito da lei. Embora as condições sob as quais se conclui pela existência de um acordo ou uma operação “anormal” variem – até mesmo em respeito à estrutura de cada ordenamento jurídico – percebe-se que as formas de colaboração administrativa no âmbito da União Européia vêm sendo acompanhadas da correspondente uniformização (na medida do possível) das legislações tributárias relativas à elusão fiscal, cumprindo-se o desafio apontado pela doutrina italiana há pouco mais de uma década⁴⁵⁴.

5.5.2.1 Diretivas da Comunidade Européia e jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu

Com o avanço do processo de integração entre Estados e a mobilidade de pessoas e de capitais há uma maior propensão à variação de localização dos investimentos em função da busca por soluções que acarretem economia de tributos, o que coloca em relevo questões relacionadas à chamada concorrência fiscal⁴⁵⁵. E um bom cenário para tomar de exemplo no que diz respeito à coordenação e cooperação entre os Estados é aquele da Comunidade Econômica Européia (CEE).

Uma primeira constatação é de que os contribuintes podem se valer dos instrumentos comunitários relativos à integração tanto para conseguir vantagens fiscais legítimas quanto ilegítimas. Para combater o uso ilegítimo das vantagens fiscais concedidas no âmbito da CEE as administrações fiscais dos Estados-Membros recorrem a

⁴⁵³ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 255-259. LUPO, Antonello. National Report – Italy. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Vol LXXXVIIa. The Hague: Kluwer, 2002. p. 357-377.

⁴⁵⁴ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l’esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 202.

⁴⁵⁵ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l’esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 165-168.

expedientes como a troca de informação entre as administrações fiscais, a aplicação de regras antielusivas constantes da legislação interna ou, ainda, a aplicação de regras antielusivas internacionais, sejam convencionais ou comunitárias.

A aplicação de regras antielusivas constantes de acordos ou convenções internacionais visa a evitar o abuso da convenção (*treaty-shopping*). Já as regras antielusivas comunitárias visam a evitar o fenômeno do *Directive-shopping*, prevenindo que vantagens previstas em uma ótica microeconômica sejam dirigidas a fins meramente tributários, tal como ocorre com o regime de neutralidade fiscal das operações societárias transnacionais objeto da Diretiva 90/434/CEE⁴⁵⁶.

A Diretiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, foi editada tendo em vista o objetivo de criar, no interior da Comunidade, condições análogas às de um mercado interno, assegurando assim o estabelecimento e o efetivo funcionamento do mercado comum, e considerando a possibilidade de serem realizadas fusões, cisões, cisões parciais, transferências de ativos e permutas de ações entre sociedades de diferentes Estados-Membros, bem como transferência da sede de uma Sociedade Européia (SE) ou de uma Sociedade Cooperativa Européia (SCE) de um Estado-Membro para outro.

A Diretiva tem como premissa a de que tais operações não devem ser dificultadas por restrições, desvantagens ou distorções especiais decorrentes das disposições fiscais dos Estados-membros e, para esse efeito, considera necessário introduzir regras fiscais neutras do ponto de vista da concorrência, em fim de permitir que empresas se adaptem às exigências do mercado comum, aumentem a sua produtividade e melhorem a sua força competitiva internacional.

O artigo 11 contempla uma previsão especial de não aplicação das vantagens fiscais derivadas da Diretiva, em especial aquelas relativas à neutralidade fiscal das operações, se estas tiverem como objetivo principal ou exclusivo a evasão ou a elusão

⁴⁵⁶ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l'esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 170.

fiscais, sendo presumida a ocorrência destes fenômenos quando as operações praticadas forem totalmente privadas de “válidas razões comerciais”⁴⁵⁷:

“Artigo 11º

1. Os Estados-Membros podem recusar aplicar ou retirar o benefício de todas ou parte das disposições dos títulos II, III, IV e IV-B se for evidente que a fusão, cisão, cisão parcial, entrada de activos, permuta de acções ou transferência da sede de uma SE ou SCE:

a) Tem como principal objectivo, ou como um dos principais objectivos, a fraude ou evasão fiscais; o facto de uma das operações referidas no artigo 1.º não ser executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades que participam na operação pode constituir uma presunção de que a operação tem como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou evasão fiscais;

b) Terá por resultado que uma sociedade, quer participe ou não na operação, deixará de preencher as condições necessárias para a representação dos trabalhadores nos órgãos da sociedade de acordo com as disposições que estavam em vigor antes da referida operação.

*2. O disposto na alínea b) do no. 1 aplicar-se-á enquanto e na medida em que nenhuma regulamentação comunitária que inclua disposições equivalentes em matéria de representação dos trabalhadores nos órgãos sociais seja aplicável às sociedades que são objecto da presente directiva.*⁴⁵⁸

Embora a diretiva adote uma técnica antielusiva própria do direito anglosaxão (busca pelo substrato comercial do negócio) isso não impede que sua interpretação em cada país seja feita de acordo com o seu ordenamento⁴⁵⁹.

Outras diretivas adotam a técnica do reenvio ao direito nacional⁴⁶⁰, estabelecendo simplesmente que seu conteúdo não impede a aplicação das disposições

⁴⁵⁷ A redação original do texto mencionava a necessidade de válidas razões econômicas.

⁴⁵⁸ Texto conforme alterado pela Diretiva 2005/19/CE, de 17 de fevereiro de 2005.

⁴⁵⁹ BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007. p. 369. Para o autor, a causa está na base do que se entende por “motivo econômico válido”.

nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos. Assim dispõe por exemplo o art. 1º, 2, da Diretiva 90/435/CEE, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes.

Ao lado das diretivas da CEE, é importante tratar da jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu. Todos os Estados-Membros devem assegurar que as respectivas legislações nacionais sejam compatíveis com as liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado da Comunidade Europeia – a livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços (liberdade de estabelecimento) e de capitais. Isso inclui as regras antielusivas dos Estados-Membros, que não podem prejudicar ou violar de qualquer das liberdades garantidas pelo Tratado.

Quando a lei interna de um Estado-Membro limita uma ou mais liberdades garantidas essa norma pode ser contestada perante o Tribunal de Justiça Europeu (TJE). O TJE então determina se a limitação é justificada e, portanto, compatível com o direito comunitário, apesar dos seus efeitos sobre a liberdade garantida. Neste sentido, as regras antielusivas dos Estados-Membros da União Europeia devem tanto funcionar no contexto da legislação interna quanto ser compatíveis com as obrigações do país como um Estado-Membro da UE⁴⁶¹.

As decisões do Tribunal de Justiça Europeu servem de orientação para os Estados-Membros na criação de normas nacionais antielusivas. Por exemplo, o caso *Halifax plc and others v Customs and Excise Comrs*⁴⁶² confirmou que a legislação comunitária não pode ser utilizada para fins abusivos ou fraudulentos, confirmando que o conceito de “*abuse of law*” se aplica às regras comunitárias sobre o imposto sobre valor agregado (European Community VAT rules)⁴⁶³. No caso, o Tribunal de Justiça Europeu decidiu que haverá abuso de direito com relação à Sexta Diretiva conforme implementada pela legislação doméstica (no caso, do Reino Unido) sempre que: (i) a operação criar uma

⁴⁶⁰ FISCHER, Peter. L'esperienza Tedesca. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 215.

⁴⁶¹ PREBBLE, Zoë. e PREBBLE, John. Comparing the general anti-avoidance rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law. *Bulletin for international taxation*. V. 62, no. 4, Amsterdam: IBFD, 2008. p. 162.

⁴⁶² *Halifax plc and others v Customs and Excise Comrs* (C-255/02), disponível em <http://curia.europa.eu/pt/transitpage.htm>, acesso em 1.05.09.

⁴⁶³ BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 39.

vantagem fiscal contrária à finalidade dessas disposições e (ii) o objetivo essencial (“*essential aim*”) das operações em causa for obter uma vantagem fiscal, tal como apreciado em função de uma série de elementos objetivos⁴⁶⁴.

O Tribunal também considerou a aplicação do conceito de “*abuse of law*” na legislação do Reino Unido em contexto diverso do aplicável ao imposto sobre o valor agregado. No caso *Cadbury Schweppes*⁴⁶⁵ o Tribunal analisou a garantia da liberdade de estabelecimento em face da legislação inglesa sobre sociedades controladas no exterior, aplicando, da mesma forma que no caso *Halifax*, o teste duplo: primeiro, verificando se existe a intenção de obter uma vantagem fiscal e, segundo, analisando se circunstâncias objetivas demonstram que, a despeito da observância formal das condições impostas pela legislação comunitária, o propósito buscado com a liberdade de estabelecimento deixou de ser atingido⁴⁶⁶.

Os princípios que derivam da jurisprudência relevante do Tribunal de Justiça Europeu foram analisados pela Comissão das Comunidades Europeias em sua Comunicação ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social Europeu sobre “*A aplicação de medidas antiabuso na área da tributação directa – na UE e em relação a países terceiros*”⁴⁶⁷, em dezembro de 2007. A Comunicação teve por

⁴⁶⁴ BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 39.

⁴⁶⁵ *Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue (C-196/04)*, disponível em <http://curia.europa.eu/pt/transitpage.htm>, acesso em 1.05.09.

⁴⁶⁶ BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 40. No processo *Cadbury*, o Tribunal de Justiça Europeu sustentou que um estabelecimento deve considerar-se genuíno se, com base numa avaliação de fatores objetivos verificáveis por terceiros, em particular, provas de existência física em termos de instalações, pessoal e equipamento, este refletir uma realidade econômica, ou seja, um estabelecimento real que realize atividades econômicas genuínas e não uma mera “caixa de correio” ou uma subsidiária “de fachada” (Comissão das Comunidades Europeias, COM(2007)785, de 10.12.2007, disponível em http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=en&type_doc=COMfinal&an_doc=2007&nu_doc=785, acesso em 11.07.09). Luc DE BROE alerta que para algumas atividades, por exemplo a exercida por *holdings* ou por empresas financeiras, não há nenhuma necessidade de se utilizar grandes escritórios ou empregar um grande número de pessoal, de modo que tais exigências devem ser interpretadas de forma razoável – o que aparentemente não vem sendo feito pelas autoridades fiscais alemãs e do Reino Unido (DE BROE, Luc. *Some observations on the 2007 communication from the Commission: ‘The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries’*. *EC Tax Review*, v. 17. Parte 3. The Hague: Kluwer Law International, 2008. p. 144 e nota 11).

⁴⁶⁷ COM(2007)785, de 10.12.2007. Referida Comunicação foi especificamente dedicada à tributação direta já que, no que respeita à tributação indireta, em especial ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA), há um maior grau de harmonização, assim como regras e procedimentos específicos que permitem aos Estados-membros combater a evasão e adotar medidas antifraude (Diretiva 2006/112/CE). Além disso, a Comunicação observa

finalidade desencadear um debate mais geral sobre respostas apropriadas aos desafios enfrentados pelos Estados-membros nesta área, de forma a explorar a possibilidade de soluções coordenadas.

Referido documento constata que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu, uma pessoa que normalmente estaria em uma situação abrangida pelo direito comunitário pode perder os direitos nele previstos em caso de abuso. Trata-se porém de situação excepcional, pois “*só se verifica abuso quando, apesar do cumprimento formal das condições estabelecidas nas regras comunitárias pertinentes, o objectivo das mesmas não é alcançado e há intenção de obter uma vantagem através da criação artificial das condições para a obter (sic)*”⁴⁶⁸.

Comentando referida Comunicação, LUC DE BROE observa que, para o Tribunal de Justiça Europeu, existe o abuso de direito comunitário primário e arranjo totalmente artificial quando o contribuinte exerce uma liberdade fundamental com o objetivo único ou essencial⁴⁶⁹ de contornar a lei fiscal nacional (teste subjetivo) e, portanto, sem alcançar qualquer dos (na essência econômica) objetivos de tais liberdades fundamentais (teste objetivo). Igualmente, configura-se abuso das diretivas que regulam o imposto sobre a renda (direito comunitário secundário) quando o contribuinte pretende usufruir de benefício contrário ao propósito das referidas diretivas.

Ainda segundo DE BROE, a aplicação deste duplo teste no contexto das liberdades fundamentais do Tratado da Comunidade Européia e das diretivas sobre

que deve ser feita distinção entre a aplicação de medidas antiabuso na Comunidade (onde se aplicam as quatro liberdades fundamentais) e a países terceiros (onde apenas se aplica a livre circulação de capitais). Os comentários feitos a seguir referem-se à aplicação das regras no seio da Comunidade especificamente.

⁴⁶⁸ Processo *Emsland-Stärke* C-110/99, n.º 52-53; processo *Halifax* C-255/02, n.ºs 74-75, citados no Comunicado.

⁴⁶⁹ O autor anota a ausência de rigor do TJE no uso da terminologia. No caso *Halifax* (sobre VAT) o Tribunal decidiu que obter a vantagem fiscal deveria ser o objetivo essencial (*essential aim*) do contribuinte, porém em outras ocasiões o Tribunal exigiu que restasse configurado o único objetivo (*sole aim*) de obter uma vantagem fiscal, sem qualquer outro propósito econômico – no caso *Cadbury Schweppes* (que tratou de imposto de renda) o Tribunal aplicou o teste do único objetivo (*sole purpose test*), sendo que no posterior *Thin Cap GLO* (também sobre imposto de renda) são utilizados os termos “*sole*” e “*essential purpose*” indistintamente. Já nos casos *Commission v Greece* (7 de junho de 2007, C-178/05) e *Kofoed* (5 de Julho de 2007, C-321/05), também sobre imposto de renda, o Tribunal novamente aplica o “*sole purpose test*”. Porém mais recentemente, no caso *Part-Service* (21 de fevereiro de 2008, C-425/06, sobre VAT) o Tribunal apenas exigiu que obter a vantagem fiscal fosse o principal objetivo (*principal aim*). (DE BROE, Luc. Some observations on the 2007 communication from the Commission: ‘The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries’. *EC Tax Review*. v. 17. Parte 3. The Hague: Kluwer Law International, 2008. p. 142-143, nota 3)

imposto de renda exige uma avaliação dos seus objetivos e propósitos em face daqueles visados pelos contribuintes na estruturação de seus negócios. O autor observa que no caso *Kofoed*⁴⁷⁰, o Tribunal de Justiça Europeu declarou que a sua doutrina sobre o abuso constitui um “princípio geral do direito comunitário”. Por outro lado, o Tribunal também já decidiu que um contribuinte que exerce as suas liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado para se aproveitar do fato de que a legislação fiscal não está harmonizada no âmbito da Comunidade não abusa destas liberdades, ou seja, neste caso o contribuinte exerce uma admissível escolha da jurisdição fiscal (“*permissible tax jurisdiction shopping*”). Assim, o objetivo de minimizar a carga tributária por meio do exercício das liberdades garantidas pelo Tratado é legítimo contanto que nenhum arranjo artificial seja criado⁴⁷¹.

De fato, a Comissão das Comunidades Europeias anota que as regras antielusivas não servem para corrigir a falta de coerência entre as legislações dos Estados-Membros, já que para tanto os Estados é que devem alinhar suas legislações⁴⁷². No entender da Comissão, as medidas antiabuso devem visar exatamente aos expedientes puramente artificiais concebidos para contornar a legislação nacional, ou as regras comunitárias tal como transpostas para a legislação nacional.

Fazendo referência à *proporcionalidade*, a Comissão observa que o estabelecimento de critérios presuntivos razoáveis contribui para uma aplicação equilibrada das medidas antiabuso nacionais, uma vez que tais regras garantem, por um lado, segurança jurídica para os contribuintes, e, por outro, exequibilidade para as

⁴⁷⁰ C-321/05, 5 de julho de 2007, no qual se discutiu sobre a aplicação do artigo 11 da Diretiva 90/434/CEE, citada acima.

⁴⁷¹ DE BROE, Luc. Some observations on the 2007 communication from the Commission: ‘The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries’. *EC Tax Review*. v. 17. Parte 3. The Hague: Kluwer Law International, 2008. p. 142-143.

⁴⁷² No exemplo de DE BROE: quando uma empresa estabelecida no Estado-Membro B paga juros no âmbito de um empréstimo remunerado por participação nos lucros (*profit participating loan* - PPL) concedido a uma empresa estabelecida no Estado-Membro L e, sob a legislação fiscal do Estado-Membro B, tal PPL é tratado como um instrumento de dívida, sendo autorizada a dedução dos juros, enquanto Estado-Membro L caracteriza o PPL como capital e trata dos juros como um dividendo isento, esse desencontro entre as legislações não dá, por si só, origem a uma prática abusiva. Não haverá uma prática abusiva (arranjo totalmente artificial) se os termos do PPL estão em condições normais de mercado e o instrumento satisfaz uma necessidade financeira genuína do mutuário (DE BROE, Luc. Some observations on the 2007 communication from the Commission: ‘The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries’. *EC Tax Review*. v. 17. Parte 3. The Hague: Kluwer Law International, 2008. p. 146).

administrações fiscais⁴⁷³. Contudo, para que não haja sanções indevidas, bem como para assegurar que tais regras não sejam desproporcionadas ao objetivo de limitar o abuso e de garantir a segurança jurídica, a Comissão conclui ser imperativo que, quando se presumir a existência de um expediente puramente artificial, o contribuinte tenha a oportunidade de apresentar provas de justificativas comerciais para a configuração adotada, sem estar sujeito a restrições administrativas indevidas⁴⁷⁴. Quando necessário o recurso às presunções, portanto, apenas se admitem as relativas.

Por fim, a Comissão conclui pela necessidade de que os Estados-membros procedam a uma revisão geral das suas regras antielusivas, as quais não devem ter um âmbito demasiado lato, mas antes visar a situações em que não haja um estabelecimento genuíno ou, de modo mais geral, em que não exista um suporte comercial.

5.5.2.2 Itália

O Código Civil italiano de 1942 tratou da fraude à lei em seu artigo 1.344, na seção dedicada à causa do contrato:

“Art. 1344. Contratto in frode alla legge

*Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa.”*⁴⁷⁵

A aplicação do dispositivo para fins tributários foi no entanto bastante questionada pela doutrina, que ressaltou a dificuldade de utilizá-lo seja em razão da

⁴⁷³ A exigência de proporcionalidade seria porém aplicável apenas nas relações entre Estados-Membros. Nas relações com Estados terceiros a Comissão, aplicando a jurisprudência do TJE, observa que medidas antiabuso não proporcionais podem ser aceites caso não seja possível um adequado intercâmbio de informações com o Estado terceiro, seja ao abrigo de um tratado fiscal ou de qualquer outra forma.

⁴⁷⁴ O Tribunal de Justiça Europeu já decidiu que o princípio da não discriminação pode deixar de ser aplicado onde a regra que se reputa discriminatória tenha o fim específico de proteger contra o “motivo exclusivamente fiscal”, porém na mesma sentença sustentou-se com vigor a incompatibilidade de regra discriminatória de conteúdo meramente formal (baseado em presunções absolutas), diante da necessidade de se verificar a proporcionalidade entre o meio adotado e a finalidade perseguida (sentença de 15.05.97, referida por GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. *L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l’esperienza della Comunità Europea*. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 193).

⁴⁷⁵ Para uma análise do dispositivo no Direito Italiano sob a perspectiva civil v. GITTI, Gregório. *Divieto del patto commissorio, frode alla legge, ‘sale and lease back’*. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*. Ano XLVII, n. 2, Milano: Giuffrè. 1993, p. 457-492.

discussão sobre sua aplicabilidade a normas não imperativas, seja por força da ineficácia da sanção (nulidade do negócio) em matéria de recuperação do tributo⁴⁷⁶.

O controle da elusão tributária era porém visto como necessário, tendo em vista a Constituição italiana consagrar princípios como os da legalidade e da capacidade contributiva. A comissão para o estudo da reforma tributária italiana chegou a analisar a possibilidade de se introduzir naquele ordenamento uma regra geral antielusiva em matéria tributária, porém a proposta foi a princípio descartada em prol de um sistema de soluções particulares para o combate à elusão fiscal⁴⁷⁷.

Na década de 90, é já com inspiração no artigo 11 da Diretiva da Comunidade Econômica Européia nº 434/90⁴⁷⁸, foi editada a Lei nº 408, de 29 de dezembro de 1990, cujo artigo 10, embora com âmbito de aplicação limitado a algumas operações societárias, permitiu à Administração recusar benefícios fiscais obtidos pelo contribuinte caso os negócios fossem realizados “sem válidas razões econômicas” e com “escopo exclusivo⁴⁷⁹ de obter fraudulentamente⁴⁸⁰ economia de tributo”, conceitos que

⁴⁷⁶ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. Clausula General Antielusión – Experiencia Española y Europea – Ultimas Tendencias Jurisprudenciales. *Revista de Direito Tributário*. n. 86, São Paulo: Malheiros, 2003. p. 121; FANTOZZI, Augusto. L’Esperienza Italiana. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p.253.

⁴⁷⁷ FANTOZZI, Augusto. L’Esperienza Italiana. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p.253. O autor menciona como exemplos os artigos 20 e 26 do Decreto do Presidente da República n. 131, de 26 de abril de 1986, acerca do imposto sobre registros. O artigo 20 tratou da interpretação dos atos, determinando que o imposto deve ser cobrado segundo a natureza intrínseca e os efeitos jurídicos dos atos apresentados a registro, mesmo que não se lhes corresponda o título ou a forma aparente. Já o artigo 26 estabeleceu presunções relacionadas a transferências imobiliárias realizadas entre cônjuges ou parentes em linha reta. Para uma análise de projetos de norma geral antielusão na Itália v. ROSEMBUIJ, Túlio. *El Fraude de ley, La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 373-374.

⁴⁷⁸ FANTOZZI, Augusto. L’Esperienza Italiana. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p.255; VALENTE, Piergiorgio. L’Elusione nelle operazioni di riorganizzazioni societaria: problemi esegetici dell’art. 10, Legge 408/1990 e confronto con esperienze straniere. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LVI, n.1, Parte Prima, Milano: Giuffrè, 1997. p. 129.

⁴⁷⁹ A referência ao escopo “exclusivo” contrasta com a diretiva européia que trata do escopo “principal”. Para VALENTE a escolha se deu por razões de política fiscal, tendo a legislação italiana buscado a aplicação de termos de valor absoluto (não comportando exceções) e autosuficiente (que prescinde de explicações ou análise para ser corretamente compreendido). Os tribunais italianos seguiram essa linha, entendendo que exclusivo significava único e não principal ou prevalecente (VALENTE, Piergiorgio. L’Elusione nelle operazioni di riorganizzazioni societaria: problemi esegetici dell’art. 10, Legge 408/1990 e confronto com esperienze straniere. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LVI, n.1, Milano: Giuffrè, 1997. p. 141).

⁴⁸⁰ Sobre o advérbio a doutrina sustentou que se o “fraudulentamente” fosse entendido no sentido penalístico de artifício ou engano a norma nunca seria aplicável, ou seja, a expressão deveria assumir outro significado, referindo-se ao comportamento do sujeito passivo, não porque consista em artifício ou engano, mas porque alcança – com apoio em uma norma – uma vantagem fiscal que deve ser considerada indevida em uma visão

pela primeira vez constariam do ordenamento tributário italiano. Trata-se de norma antielusiva geral, porém limitada a específicas operações societárias⁴⁸¹ – daí porque também é entendida como regra setorial antielusiva.

O artigo, que encontrou reduzida aplicação prática, foi objeto de reformas pela Lei nº 724/1994 e pela Lei nº 662/1996, que alteraram a lista de operações abrangidas mas não substancialmente a disciplina do combate à elusão⁴⁸². A norma foi alvo de numerosas críticas, quer fundadas na indefinição de seus termos e na consequente margem de discricionariedade deixada à administração, quer baseadas na dúvida quanto à sua aplicação a hipóteses em que o contribuinte se utilizasse de um negócio complexo, que contivesse operações societárias ali referidas e também negócios não contemplados expressamente⁴⁸³.

Em 1997 referida regra antielusiva foi substituída com a introdução, pelo artigo 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 8 de outubro de 1997, do artigo 37-bis no Decreto Presidencial nº 600, de 29 de setembro de 1973:

“Art. 37-bis (*Disposizioni antielusive*).

sistemática. (VALENTE, Piergiorgio. L'Elusione nelle operazioni di riorganizzazioni societaria: problemi esegetici dell'art. 10, Legge 408/1990 e confronto con esperienze straniere. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LVI, n.1, Parte Prima, Milano: Giuffrè, 1997. p. 137; no mesmo sentido: GALLO, Franco. Prólogo à segunda edição de ROSEMBUJ, Túlio. *El Fraude de ley, La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 18).

⁴⁸¹ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l'esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 177.

⁴⁸² “art. 10

*1 . è consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ~~ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e comunque~~ i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessioni di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta.” (os grifos são da autora e correspondem às alterações realizadas, na redação original do artigo 10, pela Lei nº 724, de 23 de dezembro de 1994 – o texto tachado corresponde a supressões e o texto sublinhado a inserções; a Lei nº 662, de 23 de dezembro de 1996 limitou-se a introduzir, após o termo “scorporo” a operação de “cessione di azienda”). Além da inclusão de novas operações, a alteração da Lei nº 724/94 visou a esclarecer um ponto muito questionado acerca dos requisitos de aplicação da norma antielusiva (“*mancanza de valide ragioni economiche*” e “*scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta*”), pois antes da supressão do “ed” entre tais termos questionava-se se se tratava de dois requisitos e qual seria o significado de cada um (VALENTE, Piergiorgio. L'Elusione nelle operazioni di riorganizzazioni societaria: problemi esegetici dell'art. 10, Legge 408/1990 e confronto con esperienze straniere. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LVI, n.1, Parte Prima, Milano: Giuffrè, 1997. p. 123).*

⁴⁸³ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l'esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 177.

1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere c), c -bis) e c -ter), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.⁴⁸⁴

⁴⁸⁴ O artigo continua: "4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo

O parágrafo 1º do artigo 37-*bis* contempla a permissão para que a Administração requalifique atos, fatos e negócios privados de válidas razões econômicas, concebidos para contornar obrigações ou proibições previstas no ordenamento tributário e para obter reduções de impostos ou restituições, de outra maneira indevidas. A aplicação da norma está subordinada à utilização de *ao menos uma* das operações descritas nas letras “a” a “f” do parágrafo 3, o que pretendeu acabar com a discussão referida acima acerca dos negócios complexos.

A norma abandona a referência à exclusividade do escopo de obtenção de economia tributária, que é justamente o resultado das operações, de modo a permitir uma recuperação da autonomia na avaliação das “válidas razões econômicas”, como considerável interesse econômico para a realização das operações⁴⁸⁵. Também desaparece a referência à fraude, embora o comportamento elusivo venha caracterizado como a utilização de “atos, fatos ou negócios (...) dirigidos a eludir obrigações ou proibições previstas pelo ordenamento tributário” com o fim de obter vantagens tributárias “de outra forma indevidas”, com uma formulação que tende portanto a conceber a elusão como fraude à lei tributária⁴⁸⁶.

Há portanto uma definição da conduta elusiva – aquela que não se reveste de válidas razões econômicas, concebida para contornar obrigações ou proibições previstas no ordenamento tributário e para obter reduções de impostos ou restituições, de outra maneira indevidas –, seguida de um elenco de atos, fatos e negócios que lhe servem de meio. Não se trata de uma expressa tipificação de condutas elusivas, pois a norma não torna *a priori* ilícitas as operações descritas no parágrafo 3º. Tais operações permanecem

o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. *Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma.”*

⁴⁸⁵ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l'esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 178.

⁴⁸⁶ GALLO, Franco. Prólogo à segunda edição de ROSEMBUIJ, Túlio. *El Fraude de ley, La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 19.

sendo em regra lícitas, e apenas serão consideradas ilícitas, porque elusivas, quando presentes as características da conduta elusiva descritas no parágrafo 1º.

Comparando os dispositivos, SILVIA CIPOLLINA observa que o artigo 10 da Lei nº 408/90 era analítico, tendo sido elaborado segundo a diretriz que vai “do particular para o geral”, ou seja, de um elenco de hipóteses para uma noção mais ampla de elusão. O artigo 37-*bis*, por sua vez, segue o movimento inverso, indo do geral ao particular. De fato, a definição de elusão é aberta (potencialmente inclui todas as espécies elusivas), sendo o âmbito de aplicação da norma fechado, analítico, reforçado por um elenco de operações⁴⁸⁷ e 488.

A legislação italiana prevê ainda a possibilidade de o contribuinte submeter à Administração a descrição das operações que pretende realizar, solicitando a emissão de um parecer sobre a aplicabilidade da regra antielusiva ao caso em questão⁴⁸⁹.

5.5.2.3 Espanha

Na Espanha, a Ley General Tributaria (“LGT”) de 1963, em sua redação original, contemplou num mesmo artigo a proibição da analogia para a determinação do fato gerador e a possibilidade de se tributar negócios realizados com o propósito de eludir a incidência fiscal, nos seguintes termos:

“*Artículo 24*

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

⁴⁸⁷ CIPOLLINA, Silvia. *Elusione Fiscale à la carte: lo strumentario creativo del fisco in un caso di transfer pricing domestico*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXI, n.3, Parte Seconda, Milano: Giuffrè, 2002. p. 77.

⁴⁸⁸ A abordagem da elusão fiscal no ordenamento italiano não está porém imune a críticas. Para PASQUALE PISTONE, a existência de uma cláusula do tipo setorial, editada sob a técnica enumerativa, acompanhada de requisitos procedimentais, não confere uma abordagem integrada capaz de fazer frente à elusão fiscal de modo adequado (PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995. p. 16, nota 23).

⁴⁸⁹ O Comitê consultivo sobre a aplicação das normas antielusivas, instituído pelo artigo 21 da Lei n. 413 de 30 de dezembro de 1991 e que tinha a tarefa de emitir pareceres a pedido dos contribuintes, foi suprimido em 2006 quando o governo decidiu reestruturar os órgãos públicos de forma a conter despesas. Não obstante, a *Agenzia delle Entrate* (antigo *Ministero delle finanze*), por meio da Circular 40/E (27.06.2007), afirmou que continua em vigor a possibilidade de o contribuinte solicitar a emissão de parecer sobre a aplicação das disposições antielusivas.

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

Isso levou parte da doutrina a entender tratar-se de uma admissão excepcional do emprego da analogia, ou seja, ante a fraude à lei, seria possível a extensão análoga da norma a casos que, ao menos formalmente, não estariam ali compreendidos⁴⁹⁰.

Na época não existia previsão legal expressa sobre a fraude à lei nem mesmo na legislação civil, o que veio a ocorrer apenas em 1974 com a publicação do artigo 6.4 do Código Civil espanhol, de seguinte redação:

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

A sanção civil aplicável aos casos de fraude à lei não seria a nulidade de pleno direito, pois o legislador remete à lei que se pretendeu eludir, ordenando sua aplicação aos atos realizados.⁴⁹¹

Em 1995 ocorreu uma reforma parcial na LGT pela Ley 25/1995, ocasião em que a proibição da analogia tornou-se objeto do artigo 23, passando o artigo 24 a tratar exclusivamente da fraude à lei:

“Artículo 23

⁴⁹⁰ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 282. Por assim entender, o BURLADA ECHEVESTE conclui que esta construção legal desconhecia por completo a verdadeira natureza da fraude à lei, já que esta não implica analogia (BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley en el Derecho Tributario. *Quincena Fiscal*. n. 7-8, Pamplona: Aranzadi, 2006. p. 18).

⁴⁹¹ BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley en el Derecho Tributario. *Quincena Fiscal*. n. 7-8, Pamplona: Aranzadi, 2006. p. 15.

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

Artículo 24

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito ~~probado~~ de eludir el ~~impuesto~~ pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. ~~Para declarar que existe~~ El fraude de ley tributaria será necesario un deberá ser declarado en expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y dé audiencia al interesado.

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

*3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.*⁴⁹²

Além da discussão sobre o emprego da analogia, a doutrina se dividia entre aqueles que identificavam a fraude à lei tributária à prevista no artigo 6.4 do Código Civil e aqueles que sustentavam a necessidade de se distinguir entre as duas figuras, por ser a fraude à lei tributária uma manifestação específica da fraude à lei regulada em caráter geral no texto civil⁴⁹³.

Analisando o Anteprojeto de Lei Geral Tributaria (LGT), o Conselho de Estado espanhol observou que a aplicação do artigo 24 levantou muitos problemas, seja pelos próprios termos em que a fraude foi definida na legislação fiscal seja pela ausência

⁴⁹² Para facilitar a comparação com a redação original taxamos as partes excluídas e sublinhamos as partes incluídas no texto.

⁴⁹³ Para uma análise mais detida v. BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007. p. 82 e seguintes; HERRERA MOLINA, Pedro M. e MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. El fraude a la ley tributaria en el derecho español. In: SOLER ROCH, María Teresa. e Serrano Antón, Fernando. (Coord.) *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002. p. 19-57.

de regras procedimentais⁴⁹⁴. Fato é que o dispositivo, seja na antiga seja na nova redação, fracassou no combate à elusão fiscal, por não ter encontrado utilidade prática. A aplicação da figura ocorreu em raras ocasiões⁴⁹⁵ e causou jurisprudência contraditória e importantes divergências doutrinárias. Em razão disso, o relatório para a reforma da Lei Geral Tributária refletiu duas abordagens para esta situação: a que propunha a supressão da figura e a que apontava para a sua revisão.

Em 17 de dezembro de 2003, foi editada a nova LGT, que passou a tratar não mais de “fraude à lei” mas de “conflito na aplicação da norma tributária”. A regra geral antielusiva espanhola passou a ter a seguinte redação:

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

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

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

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

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los

⁴⁹⁴ Consejo de Estado, Dictamen de 22 de mayo de 2003 (referencia 1403/2003), disponível em http://www.boe.es/boe/consultas/bases_datos_ce/doc.php?coleccion=ce&id=2003-1403, acesso em 13.06.09.

⁴⁹⁵ O fato, mencionado pelo Conselho de Estado, é também constatado por, dentre outros, BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007. p. 99; RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Valência: CISS, 1998, p. 25; BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley en el Derecho Tributario. *Quincena Fiscal*. n. 7-8, Pamplona: Aranzadi, 2006. p. 10; TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 247.

actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.”

A redação não ficou porém imune a críticas, tendo o Conselho de Estado considerado que a norma peca pela utilização excessiva de conceitos jurídicos indeterminados, atentando contra o princípio da segurança jurídica⁴⁹⁶.

A redação do Anteprojeto continha o termo “abuso” no lugar do “conflito na aplicação da lei tributária”, substituição que foi criticada por GARCÍA NOVOA, em razão da carência de força semântica do termo finalmente adotado. Isso porque “conflito” remeteria a uma realidade no âmbito tributário, à existência de interesses diferentes na pessoa do contribuinte e na Administração. Esse conflito de interesses se traduz em um “conflito de qualificações”, sendo certamente esta a hipótese normativa da regra antielusiva, no entanto a menção genérica ao “conflito na aplicação da norma tributária” pode se referir a uma diversidade de circunstâncias, e muitas delas nada terão a ver com a elusão fiscal. Assim, o autor acaba por concluir que, embora se denomine conflito, estamos diante de uma verdadeira cláusula antiabuso⁴⁹⁷, ou seja, “conflito na aplicação da lei tributária” e “fraude à lei tributária” não seriam conceitos distintos⁴⁹⁸.

Interpretando o dispositivo, FERRERO LAPATZA anota que a palavra “artificial” deve ser entendida no sentido de que em tais atos ou negócios a forma adquire uma importância absolutamente preponderante sobre o conteúdo (conforme definido o termo pelo Dicionário da Real Academia Espanhola), sem chegar a ocultá-lo, porque então estaríamos diante de um caso de simulação. Além disso, para o autor o termo “impróprio” deve ser entendido como inadequado ou menos adequado que outros atos ou negócios que, em nossa organização social, são normalmente utilizados para alcançar o resultado previsto. E conclui: “*O ato ou negócio realizado é, enfim, ‘inútil’, no sentido de que seu*

⁴⁹⁶ Consejo de Estado, Dictamen de 22 de mayo de 2003 (referencia 1403/2003), disponível em http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos_ce/doc.php?coleccion=ce&id=2003-1403, acesso em 13.06.09. Por tal motivo, o órgão considera preferível manter a figura da fraude à lei.

⁴⁹⁷ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 332-333.

⁴⁹⁸ BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley en el Derecho Tributario. *Quincena Fiscal*. n. 7-8, Pamplona: Aranzadi, 2006. p. 39.

*fim ou causa típica é irrelevante: ele só é realizado em razão da economia fiscal obtida.”*⁴⁹⁹

A declaração, pela Administração fiscal, da existência de conflito na aplicação da norma tributária deve seguir o procedimento especial constante do artigo 159 da LGT⁵⁰⁰. Em resumo, referida declaração está condicionada à emissão de um parecer favorável pelo Comitê consultivo composto por dois representantes do órgão competente para responder consultas tributárias escritas e por dois representantes da Administração tributária, sendo garantido ao contribuinte o contraditório já nesta fase.

⁴⁹⁹ FERRERO LAPATZA, José Juan. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007. p. 101. O autor deixa claro seu entendimento de que o artigo 15 não trata de simulação. Todavia, é preciso esclarecer que, tendo em vista a sua premissa – não acompanhada pelo presente estudo – de que todo ato sem causa configura simulação, FERRERO conclui que o art. 15 não trata de hipótese de falta de causa. Além disso, Ferrero também entende que “*tanto a técnica do ‘conflito na aplicação da norma tributária’ quanto a sua antecessora, a ‘fraude à lei’, utilizada na LGT de 1963, ou a do ‘abuso do direito’, utilizada pelo art. 42 da Ordenança Tributária alemã (que tanta atenção dedicou à doutrina espanhola), são apenas exceções à proibição de analogia que, como já sabemos, se estabelece no art. 14 da LGT.*” (cit. P. 102). Esclarecemos, assim, conforme expressamos no item 3.2 acima, que tal entendimento igualmente não é esposado pelo presente estudo, na medida em que não consideramos que a aplicação da fraude à lei (intrínseca) envolve analogia. Neste mesmo sentido: PALAO TABOADA, Carlos. ¿Existe el fraude a la Ley tributaria?. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, n. 182, 1988, p. 15.

⁵⁰⁰ “*Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

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

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

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

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

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

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

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

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

Em todo caso, concluindo a Administração pelo conflito na aplicação da norma tributária, o tributo eludido é lançado com acréscimo de juros de mora, porém sem a aplicação de multa.

Expressando sua posição contra a idéia de regra geral antielusiva, FERRERO LAPATZA sugere indagar quais são os interesses em jogo quando se defende ou critica a introdução de tal norma, afirmando que

*“se colocarmos de um lado da balança a certeza do direito e a segurança dos contribuintes, e de outro os índices que a aplicação de tais técnicas significam dentro dos ingressos tributários efetivos, não há a menor dúvida (ainda que a Administração não ofereça estes índices) de que a balança se inclinará de forma imediata e contundente para o primeiro dos lados apontados.”*⁵⁰¹

Igualmente, para BURLADA ECHEVESTE a melhor coisa que o legislador fiscal poderia ter feito seria não elaborar uma cláusula geral antielusão. O autor entende que a cláusula tinha a sua razão de ser em 1963, mas não desde 1974. Isso porque o texto original do artigo 24 da LGT foi de dezembro de 1963, enquanto o atual artigo 6.4 do Código Civil Espanhol é de 31 de maio de 1974. Dado que a fraude à lei encontra um de seus terrenos mais férteis no âmbito tributário, bem como que no ordenamento jurídico espanhol não existia uma disposição geral que dispusesse sobre atos fraudulentos, foi necessária uma regulamentação específica nesta área. A situação mudou radicalmente a partir de 1974, quando passou a existir uma disciplina comum da figura, de modo que a regulamentação específica para a área tributária apenas teria sentido para estabelecer especialidades a respeito da disciplina geral da instituição. Resultava suficiente a remissão ao direito comum quanto à definição de fraude à lei, observando apenas as concreções necessárias: o acréscimo de juros de mora, a não imposição de sanções à mera realização de atos fraudulentos e a regulação de aspectos procedimentais⁵⁰².

⁵⁰¹ FERRERO LAPATZA, José Juan. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007. p. 104.

⁵⁰² BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley en el Derecho Tributario. *Quincena Fiscal*. n. 7-8, Pamplona: Aranzadi, 2006. p. 56.

5.5.2.4 França

O direito tributário francês sempre encontrou dificuldades em distinguir, de modo claro e preciso, as noções de evasão (*fraude fiscale*) e de elusão (*évasion fiscale*)⁵⁰³. O critério normativo escolhido para pautar a requalificação dos negócios pela administração envolvia a noção do *abuso de direito*, sendo esta a redação do artigo L64 do Livre des Procédures Fiscales (“LPF”) vigente de 1987 até 2004⁵⁰⁴:

“IV : procédure de répression des abus de droit.

Article L64

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

a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;

b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;

c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

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

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

A doutrina divergia sobre o alcance do artigo L64 do LPF, havendo quem entendesse que o dispositivo visava ao combate tanto da simulação quanto da elusão fiscal,

⁵⁰³ CHEVALIER, Jean Pierre. L'esperienza francese. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 5-6.

⁵⁰⁴ A redação do artigo vigente de 2004 a 2009 era praticamente idêntica, exceto pela menção a *rectification/rectifications* em lugar de *redressement/redressements*.

bem como aqueles partidários de um alcance mais restrito da norma, apenas aplicável aos casos de simulação.

A jurisprudência francesa, desempenhando o seu constante “papel criativo” na elaboração de conceitos⁵⁰⁵, acabou por elaborar duas categorias para o *abus de droit*: a que envolve atos fictícios, correspondente à simulação do direito civil (*abus de droit-simulation*), e a que se refere a atos “juridicamente regulares”, mas cuja motivação exclusiva consiste em contornar ou diminuir a tributação, noção portanto que alude à elusão fiscal (*abus de droit-fraude d'intention*⁵⁰⁶ ou *fraude à la loi*⁵⁰⁷). Contudo, a ausência de separação positiva entre os conceitos de simulação e de elusão fez com que a distinção estivesse longe de ser clara.

Ao lado do *abus de droit*, a jurisprudência desenvolveu também a noção de *l'acte anormal de gestion*, para considerar indedutíveis as despesas tidas como “anormais” à atividade da empresa, assim entendidas aquelas que causam um “empobrecimento” financeiro desta em favor de um terceiro, tais como a venda a preço vil de um pedaço de terra ao administrador, ou a venda a um preço exorbitante de uma propriedade imobiliária pelo administrador à sociedade administrada⁵⁰⁸.

Havia porém insegurança jurídica e de forma recorrente se colocava a questão sobre como buscar um melhor tratamento fiscal para os negócios sem configurar hipótese de “abuso de direito”⁵⁰⁹. Além disso, permaneciam incertezas quanto ao alcance

⁵⁰⁵ CHEVALIER, Jean Pierre. L'esperienza francese. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 12-14.

⁵⁰⁶ Suprema Corte Administrativa (*Conseil d'Etat*), sentença de 10.06.1981 (*Req.* 19079, *R.J.F.* 91981, n. 787, *apud* CHEVALIER, Jean Pierre. L'esperienza francese. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 13; GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l'esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 180; DAVID, Cyrille. L'abus de droit em Allemagne, em France, em Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (essai de comparaison fiscale). *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. LII, v. 2, Milano: Giuffrè, 1993. p. 229.

⁵⁰⁷ MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990. p. 243 e ss.

⁵⁰⁸ GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l'esperienza della Comunità Europea. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 180-181 e nota 13.

⁵⁰⁹ CHEVALIER, Jean Pierre. L'esperienza francese. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 9; DAVID, Cyrille. L'abus de droit em Allemagne, em

do artigo L64 da LPF. Em 27 de setembro de 2006, ao analisar operações que não envolviam propriamente um disfarce mas um aproveitamento de incentivo fiscal em razão de uma aplicação da legislação de forma literal, o *Conseil d'Etat* decidiu que o artigo L64 da LPF não se aplicaria ao caso, devendo a Administração basear o lançamento no “princípio geral de abuso de direito”⁵¹⁰.

No caso mencionado acima, a Corte entendeu que, em geral, em situações em que a disposição específica do artigo L64 não puder ser aplicada, a administração fiscal pode desconsiderar um ato com base no princípio geral de abuso de direito. Esse princípio, que se baseia na jurisprudência, é aplicável quando o único objetivo da operação é o de beneficiar da aplicação literal das disposições legais contra os objetivos perseguidos por seus autores, a fim de evitar ou diminuir a carga fiscal⁵¹¹.

Levando em conta a evolução da jurisprudência sobre a matéria – inclusive da Corte de Justiça Européia – e visando a uma maior clareza, segurança e igualdade entre

France, em Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (essai de comparaison fiscale). *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. LII, v. 2, Milano: Giuffrè, 1993. p. 238.

⁵¹⁰ *Conseil d'Etat*, caso no. 260050, julgado em 27 de setembro de 2006. A situação fática era a seguinte: uma sociedade anônima francesa (SA Janfin) adquiriu, entre 5 e 22 de dezembro de 1994, participação societária de diversas sociedades francesas a ela ligadas, num montante total de 213 milhões de francos franceses. Em 28 de dezembro de 1994, depois de receber os dividendos e os correspondentes créditos fiscais *avoir fiscal*, a SA Janfin vendeu referidas participações apurando uma perda de capital equivalente ao montante total de dividendos recebidos (excluindo os créditos fiscais *avoir fiscal*). Os créditos *avoir fiscal*, que corresponderam a 50% dos dividendos propriamente ditos, foram então utilizados para compensar a totalidade do imposto sobre a renda corporativo devido pela SA Janfin no ano de 1994. A transferência das ações com perda de capital também permitiu que o contribuinte compensasse as perdas contra ganhos de capital anteriores. Em 1997, a administração fiscal francesa autuou a SA Janfin sobre o fundamento de que as operações de compra e venda constituíam o abuso de direito consagrado no art. L 64 da LPF, e assim negaram a compensação do crédito fiscal contra o imposto de renda corporativo por ela devido. Tanto o Tribunal Inferior quanto o Tribunal de Apelações rejeitaram a alegação do contribuinte. O contribuinte então levou o caso à análise do *Conseil d'Etat*. A Suprema Corte Administrativa considerou que a administração fiscal não poderia usar art. L 64 da LPF para bloquear o uso do *avoir fiscal* como um meio de pagamento do imposto de renda corporativo pois, segundo seu entendimento, a utilização dos créditos *avoir fiscal* para compensar o imposto de renda corporativo não disfarçou a realização ou a transferência de lucros ou rendimentos. Consequentemente, a Corte anulou a decisão do Tribunal de Apelações de Paris, a favor da administração fiscal, e concluiu que o art. L 64 da LPF não era aplicável ao caso. Como a administração fiscal não tinha invocado o princípio geral de abuso de direito e não sendo o art. L64 da LPF aplicável ao caso, a Corte decidiu em favor do contribuinte. Para uma análise detalhada do julgado v. FOUQUET, Olivier. *Fraude à la loi et abus de droit*. *Revue de droit fiscal*. n. 47. Paris: LexisNexis JurisClasseur, 2006. p. 1999-2009.

⁵¹¹ PREBBLE, Zoë. e PREBBLE, John. Comparing the general anti-avoidance rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law. *Bulletin for international taxation*. V. 62, no. 4, Amsterdam: IBFD, 2008. p. 160.

os contribuintes⁵¹², a redação do artigo L64 acima transcrito foi alterada pela Lei 2008-1443, de 30 de dezembro de 2008.

A norma incorpora um critério alternativo para a requalificação dos negócios jurídicos pela Administração: a fraude à lei (*fraude à la loi*). O parecer do Senado francês a respeito da alteração legal observa que este critério não deve ser confundido com aquele baseado na natureza fictícia dos atos. Assim, a Administração ainda pode restaurar a verdadeira natureza dos atos quando estes são fictícios, ou seja, quando os atos reais são dissimulados por outro ato. Porém, pode também investigar a prática de abuso de direito com base no critério da fraude, nos casos em que a letra da lei é respeitada mas não seu espírito, por ser a intenção do contribuinte apenas de evitar ou atenuar o tributo com uma operação que não apresenta ela mesma um benefício substancial⁵¹³.

O texto do artigo L64 do *Livre des Procédures Fiscales* atualmente é o seguinte:

“IV : procédure de répression des abus de droit.

Article L64

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

⁵¹² Parecer do Senado sobre o projeto de lei que alterou o artigo 64 do Livre des Procédures Fiscales, disponível em <http://www.senat.fr/rap/108-135-11/108-135-1125.html>, acesso em 12.07.09.

⁵¹³ “*Cette seconde branche de l'abus de droit doit en effet être distinguée de la fictivité de l'opération. C'est l'intention du contribuable qui est en cause et non la véritable nature de l'acte. Dans le premier cas, le véritable acte est dissimulé par un autre acte (une vente au lieu d'une donation, par exemple). En cas d'abus de droit fondé sur la fraude, la lettre de la loi est respectée mais pas son esprit, l'intention du contribuable étant exclusivement d'éluder ou atténuer une imposition sur une opération qui ne présente pas en elle-même un bénéfice substantiel.*”

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.”

Outra alteração importante foi quanto ao âmbito de aplicação das disposições sobre abuso de direito, que com a nova redação do artigo L64 passam a alcançar todos os tributos.

Permanecem os requisitos procedimentais sem os quais se apresenta como ilegal a desconsideração de atos, fatos ou negócios para efeitos fiscais realizada pela Administração. Neste sentido, as operações devem ser analisadas pelo *Comité de l'abus de droit fiscal* – nova denominação dada ao *Comité consultatif pour la répression des abus de droit* como forma de se suprimir a referência à noção de repressão e ao caráter consultivo⁵¹⁴. O ônus da prova referente à caracterização dos requisitos para a aplicação do artigo L64 permanece sendo da Administração, e somente pode ser invertido após um parecer favorável emitido pelo Conselho.

O contribuinte pode se antecipar a uma eventual aplicação das disposições sobre abuso de direito submetendo as operações que pretende praticar a um procedimento prévio de consulta (*rescrit*), com base no artigo 64-B do *Livre des Procédures Fiscales*. Este artigo prevê que as disposições do artigo L64 não têm aplicação quando o contribuinte, antes da conclusão de um ou mais atos, consultou por escrito o governo central, fornecendo todos os dados pertinentes para avaliar o verdadeiro alcance desta operação e a administração não respondeu no prazo de seis meses a partir da apresentação da consulta. Apesar de representar um progresso com relação à tutela dos direitos dos contribuintes, a doutrina observa que o procedimento encontra aplicação limitada, seja por

⁵¹⁴ Além da alteração na denominação o Conselho teve a sua composição alterada. Manteve-se a participação de um membro do *Conseil d'État*, um membro da *Cour de Cassation*, um professor universitário, de direito ou ciências econômicas, e um conselheiro/professor do Tribunal de Contas (que já tinha substituído o diretor geral de impostos, tendo em vista este ser conselheiro e parte ao mesmo tempo). Agora foi agregada a participação de um advogado especializado em direito tributário, um notário e um contador.

desconhecimento dos contribuintes seja em função da falta de vontade da administração em incrementar o seu uso a fim de evitar a sobrecarga de consultas⁵¹⁵.

5.5.2.5 Alemanha

O ordenamento jurídico alemão contempla os princípios da reserva de lei e da certeza do direito, reconhecendo a jurisprudência que não se pode impedir que o contribuinte preordene seus atos mesmo quando suas escolhas são inspiradas na economia de tributos, desde que adote configurações jurídicas “adequadas”⁵¹⁶.

Afirma-se que, por ser o sistema baseado na abstração, não se toma em consideração a causa do negócio, sendo o controle da autonomia da vontade realizado com base na forma⁵¹⁷. Daí a menção ao abuso de formas jurídicas. Assim, na Alemanha a elusão fiscal (*Steuerumgehung*) qualifica a economia de tributos que se realiza abusando das formas jurídicas: quando tal não ocorre o que há é uma elisão (*Steuervermeidung*); quando pelo contrário a economia viola diretamente uma norma tributária verifica-se a evasão (*Steuerhinterziehung*)⁵¹⁸.

O Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung – AO*), na redação original, contemplou uma norma geral antissimulação (§41⁵¹⁹), seguida de uma norma sobre o abuso de formas de direito privado (§42). Neste sentido, a jurisprudência, além de considerar o §42 constitucional e plenamente eficaz no combate à elusão fiscal⁵²⁰, consolidou o entendimento de que sua aplicação somente ocorreria quando se verificasse

⁵¹⁵ CHEVALIER, Jean Pierre. L'esperienza francese. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 19. O *rescrit* já estava previsto na legislação anterior (art. 80 da LPF) e já recebia críticas quanto a sua baixa utilização (DAVID, Cyrille. L'abus de droit em Allemagne, em France, em Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (essai de comparaison fiscale). *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. LII, v. 2, Milano: Giuffrè, 1993. p. 222).

⁵¹⁶ FISCHER, Peter. L'esperienza Tedesca. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 230 e 218-219.

⁵¹⁷ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004. p. 52.

⁵¹⁸ PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995. p. 13.

⁵¹⁹ “§ 41 Unwirksame Rechtsgeschäfte

(1) Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies gilt nicht, soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.

(2) Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend.”

⁵²⁰ FISCHER, Peter. L'esperienza Tedesca. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 230.

uma operação válida e efetiva, real projetada para ser cumprida⁵²¹. O §42 tinha a seguinte redação:

“§42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.”⁵²²

O Código havia deixado de definir o que se deveria entender por emprego abusivo de formas de direito privado, ficando tal tarefa a cargo da jurisprudência⁵²³. A Corte Federal Tributária Alemã (*Bundesfinanzhof*, ou *BFH*) chegou a afirmar que “a forma jurídica é inadequada quando o contribuinte não está apto a fornecer uma razão econômica que justifique sua utilização”⁵²⁴.

Embora muitos autores entendessem tratar-se de uma exceção à proibição da analogia⁵²⁵, BRANDÃO MACHADO⁵²⁶ observa que a regra tem como objetivo orientar o aplicador da lei fiscal a valorar o fato gerador, ou seja, a qualificar atos ou negócios decidindo se, no caso concreto, o contribuinte simplesmente usou a forma jurídica ou se abusou desta.

⁵²¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 243.

⁵²² MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária – conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária. 1993. p. 17. A redação é praticamente idêntica à norma do §6º da Lei de Adaptação Tributária (*SteuerAnpassungsGesetz*), a qual, por ter considerado que a interpretação da lei tributária deveria levar em consideração a visão do nacional-socialismo, levou alguns autores a traçar um paralelo entre as cláusulas gerais antielusivas e os regimes totalitários. Esta perspectiva é no entanto evidentemente retórica – conforme ressalta CAVALI, além de atuarem em defesa de princípios ligados à justiça, tais cláusulas existem, atualmente, em praticamente todas as democracias com sistemas tributários mais desenvolvidos (CAVALI, Marcelo Costenário. *Clausulas Gerais Antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 146, nota 435).

⁵²³ BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 167.

⁵²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 242; FISCHER, Peter. L’esperienza Tedesca. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 220.

⁵²⁵ Capitaneados por Klaus TIPKE e Joachim LANG (TIPKE-LANG, *Steuerrecht*, Colônia, 12 ed. 1989. p. 120, *apud* MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária – conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária. 1993. p. 22).

⁵²⁶ MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária – conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária. 1993. p. 17. Na Alemanha a idéia foi defendida dentre outros por KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol. 1. Munique, 1991. p. 144-145.

O §42 do AO foi alterado com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2008, passando tratar do “abuso das possibilidades de estruturação jurídica” e a disciplinar a existência do abuso, nos seguintes termos:

“§ 42 Abuso das possibilidades de estruturação jurídica

(1) A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de possibilidades de estruturação do direito. Se o fato gerador estiver previsto na norma de uma lei tributária específica, que serve para evitar evasões fiscais, os efeitos jurídicos serão determinados conforme aquela norma. Caso contrário, na hipótese de ocorrer um abuso no sentido do inciso 2, a obrigação tributária nascerá tal como surgiria se para as relações econômicas tivesse sido adotada a estruturação jurídica adequada.

(2) Haverá abuso quando for escolhida uma estruturação jurídica inadequada, que propiciará, ao contribuinte ou a um terceiro, uma vantagem tributária não prevista em lei. Isto não se aplica se o contribuinte provar, em relação à estruturação escolhida, a existência de motivos não tributários, que forem relevantes, no quadro geral das circunstâncias.”⁵²⁷

Assim, resta configurado o abuso quando o contribuinte opte por uma estrutura jurídica “inadequada”⁵²⁸ da qual resulte um benefício fiscal para ele ou um

⁵²⁷ Tradução de GERD WILLI ROTHMANN para apresentação no IV Congresso Internacional de Direito Tributário do Paraná, ocorrida em 17.04.08, intitulada “Planejamento tributário, normas antielusivas e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação”.

“§ 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

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

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

⁵²⁸ Na jurisprudência do BFH o termo “inadequada” qualifica uma estrutura legal que duas partes não relacionadas e sensatas não teriam escolhido para atingir um objetivo negocial específico. Em essência, estruturas inadequadas são, na visão do BFH, “complexas, complicadas e artificiais” (KESSLER, Wolfgang. e EICKE, Rolf. Germany’s new GAAR – ‘Generally Accepted Antiabuse Rule’?. *Tax notes international*. v. 49, n. 2, Falls Church: Tax Analysts, 2008. p. 152). Assim, que o teste de inadequação investiga se um terceiro, nas mesmas circunstâncias e com a mesma finalidade econômica que o contribuinte, teria ou não procedido da mesma forma (PREBBLE, Zoë. e PREBBLE, John. Comparing the general anti-avoidance rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law. *Bulletin for international taxation*. V. 62, no. 4, Amsterdam: IBFD, 2008. p. 153).

terceiro. O ônus da prova da existência ou não de uma estrutura é inadequada cabe ao fisco: as autoridades fiscais devem comparar as consequências fiscais de uma estrutura adequada com as consequências fiscais de uma estrutura inadequada. Caso esta última resulte em vantagens fiscais para o contribuinte ou para um terceiro, as autoridades fiscais devem ainda verificar a legislação específica aplicável⁵²⁹.

De qualquer forma, reserva-se ao contribuinte o direito de demonstrar que a estrutura global do negócio está fundada em “relevantes”⁵³⁰ razões não fiscais.

Além das alterações na estrutura das disposições antiabuso, a nova redação do §42 termina com uma disputa que pairou sobre o direito fiscal alemão durante décadas: a questão de saber qual regra antiabuso tem prioridade sobre a outra.

A posição das autoridades fiscais sempre foi a de que, mesmo quando fosse aplicável uma regra específica de combate à elusão, a regra geral poderia ser aplicada. Porém, indo ao encontro da jurisprudência do BFH, o legislador atual preferiu seguir o princípio *lex specialis*, declarando que as consequências jurídicas da regra geral antielusão não têm lugar quando seja hipótese de aplicação de uma regra especial. Assim, antes de presumir que um abuso tenha ocorrido, as autoridades fiscais devem analisar se legislação específica aplicável já não contempla uma regra de combate à elusão⁵³¹.

5.5.2.6 Estados Unidos da América e Reino Unido

Nos países de *common law* – em que as fontes normativas podem ter a natureza *judicial*, quando provenientes da jurisprudência, ou *statutory*, quando advindas de leis escritas – as chamadas cláusulas gerais antielusivas podem ser uma construção jurisprudencial. É o que acontece no Reino Unido, no Canadá e, de modo parcial, nos Estados Unidos da América, onde, mesmo sem uma norma geral antielusiva, a existência de uma abordagem do tipo *judicial* pode determinar a aplicação de princípios equiparando-

⁵²⁹ KESSLER, Wolfgang. e EICKE, Rolf. Germany’s new GAAR – ‘Generally Accepted Antiabuse Rule’?. *Tax notes international*. v. 49, n. 2, Falls Church: Tax Analysts, 2008. p. 152

⁵³⁰ O termo “relevantes” descreve fatos e fundamentos que devem ser considerados à luz de todas as circunstâncias (KESSLER, Wolfgang. e EICKE, Rolf. Germany’s new GAAR – ‘Generally Accepted Antiabuse Rule’?. *Tax notes international*. v. 49, n. 2, Falls Church: Tax Analysts, 2008. p. 152).

⁵³¹ KESSLER, Wolfgang. e EICKE, Rolf. Germany’s new GAAR – ‘Generally Accepted Antiabuse Rule’?. *Tax notes international*. v. 49, n. 2, Falls Church: Tax Analysts, 2008. p. 153

se os efeitos, do ponto de vista prático, aos atingidos mediante o emprego de uma regra geral antielusão⁵³².

Nos Estados Unidos, a doutrina da substância sobre a forma e o teste do propósito comercial tomaram forma em 1935 no caso *Gregory v. Helvering*, em que se decidiu que a forma adotada pelo contribuinte em uma reorganização societária fazia parte de um plano preconcebido, não para reorganizar a estrutura societária, mas tão-somente para transferir parte das ações de uma empresa ao contribuinte sem a incidência de imposto, através da criação de uma companhia que deixou de existir logo após a consumação daquele plano⁵³³. O caso não nega que a busca pela diminuição dos tributos seja um direito do contribuinte – “*The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them by means which law permits, cannot be doubted*”⁵³⁴ –, já que a caracterização do procedimento como elusivo não ocorreu em razão da *presença* da finalidade fiscal mas da *ausência* de outro escopo que não o tributário na operação⁵³⁵. Assim, não apenas as operações simuladas (*sham transactions*) mas também as que não passem no *test*, por serem desprovidas de um fim comercial válido (*serious purpose*) são passíveis de desconsideração para fins fiscais, o que implica, basicamente, um controle sobre a “causa” do ato ou negócio jurídico⁵³⁶.

Outra construção jurisprudencial adotada nos Estados Unidos é a *step transaction doctrine*, por meio da qual se admite, para efeitos fiscais, a consideração conjunta de atos e negócios jurídicos formalmente independentes⁵³⁷.

Atualmente, o controle da elusão fiscal nos EUA ocorre mediante a aplicação conjunta destas doutrinas e de dispositivos específicos inseridos no *Internal*

⁵³² PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995. p. 21, nota 31.

⁵³³ ROLIM, João Dacio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 142.

⁵³⁴ *Helvering v. Gregory* 293 US 465 (1935).

⁵³⁵ CIPOLLINA, Silvia. *Elusione Fiscale*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXVI. n. 4. Milano: Giuffrè. 2007. p. 571.

⁵³⁶ Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 249. O autor observa porém que o caso apreciado no julgado foi sempre considerado por muitos autores como uma espécie típica de simulação.

⁵³⁷ A *step transaction rule* indica que transações separadas formalmente serão tratadas como uma quando, segundo uma visão objetiva do que ocorreu, elas são consideradas interdependentes, isto é, se as relações jurídicas criadas por uma seriam infrutíferas sem a realização das outras transações e se o tempo e a intenção das partes indicam que etapas separadas constituem partes de um único plano (ROLIM, João Dacio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 163)

Revenue Code 1986 que fazem referência ao principal ou único propósito da operação ser a economia de tributos⁵³⁸. A adoção de uma regra geral antielusão não é matéria debatida pelo Congresso Americano⁵³⁹.

Por sua vez, no Reino Unido a aplicação da teoria da substância sobre a forma foi de início expressamente negada pela jurisprudência. Em 1936, no caso *Duke of Westminster v. Inland Revenue Commissioners*, a Câmara dos Lordes aplicou a forma sobre a substância⁵⁴⁰ e somente na década de 80 a jurisprudência parece ter se alinhado à norte-americana no combate a esquemas elusivos, a partir dos casos *Ramsay Ltd. v. IRC* (1981) e *Furniss v. Dawson* (1984)⁵⁴¹. Estes novos casos, porém, não chegam a negar o *Duke of Westminster v. IRC*, já que não indicam a necessidade de se observar a existência de substância econômica ou financeira nas transações envolvendo economia de tributos; as Cortes, porém, passaram a prestar mais atenção à substância legal dos negócios realizados pelos contribuintes⁵⁴², especialmente no caso de utilização de uma série de transações preordenada com a finalidade de reduzir o seu ônus tributário (*step transaction*)⁵⁴³. Passou-se a falar no “princípio Ramsay” ou nos “princípios Ramsay-Furniss”, aplicáveis a operações circulares (em que o bem inicia e termina com o mesmo contribuinte) e a transações lineares (a verificação de que o último passo da transação é previsível)⁵⁴⁴. A doutrina foi expressa por Lord WILBERFORCE nos seguintes termos:

⁵³⁸ Por exemplo, GUSTAFSON cita a Seção 269 do Código, que nega a dedução ou crédito fiscal em certas aquisições societárias cujo *principal propósito* seja a evasão ou elusão do imposto de renda federal, bem como a Seção 302, que elimina certos tributos relativos à distribuição de ações se a distribuidora não tiver como *um de seus principais propósitos* a elusão de imposto de renda federal (para este e outros exemplos, v. GUSTAFSON, Charles H. *The Politics and Practicalities of Checking Tax Avoidance in the United States*. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 356-357.

⁵³⁹ GUSTAFSON, Charles H. *The Politics and Practicalities of Checking Tax Avoidance in the United States*. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 350.

⁵⁴⁰ Tornou-se clássica a observação de Lord Tomlin neste julgado: “*this so-called doctrine of ‘the substance’ seems to me to be nothing more than an attempt to make a man pay notwithstanding that he has so ordered his affairs that the amount of tax sought from him is not legally claimable*” (*Duke of Westminster v. IRC* (1936) 19 TC 490, por Lord Tomlin, 520, *apud* Gammie, Malcolm. *Tax Avoidance and the Rule of Law: The Experience of the UK*. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 189).

⁵⁴¹ CIPOLLINA, Silvia. *Elusione Fiscale*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXVI. n. 4. Milano: Giuffrè. 2007. p. 562.

⁵⁴² Gammie, Malcolm. *Tax Avoidance and the Rule of Law: The Experience of the UK*. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 189)

⁵⁴³ ROLIM, João Dacio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 181-182. O autor observa que tais casos não chegam a revogar o precedente *IRC v. Duke of Westminster*, que não tratava de uma série de atos preordenados pelo contribuinte.

⁵⁴⁴ PIANTAVIGNA, Paolo. *Anti avoidance Law: L’ultimo Revirement della House of Lords*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXIV, n. 4. Milano: Giuffrè, 2005. p. 58, nota 6. Os princípios Ramsay-Furniss postulam que transações independentes do tipo A→B→C→A e A→B→C→D possam ser

“Given that a document or transaction is genuine, the court cannot go behind it to some supposed underlying substance... This is a cardinal principle but it must not be overstated or overextended. While obliging the court to accept documents or transactions, found to be genuine, as such, it does not compel the court to look at a document or a transaction in blinkers, isolated from any context to which it properly belongs. If it can be seen that a document or transaction was intended to have effect as a part or nexus or series of transactions, or as an ingredient of a wider transaction intended as a whole, there is nothing in the doctrine to prevent it being so regarded; to do so is not to prefer form to substance, or substance to form. It is the task of the court to ascertain the legal nature of any transaction to which it is sought to attach a tax or a tax consequence and if that emerges from a series or combination of transactions, intended to operate as such, it is that series or combination which may be regarded.”⁵⁴⁵

O caso *Ramsay v. IRC* tratou da desconsideração de operações em sequência cujos passos possuíam efeitos jurídicos e financeiros, não sendo mera simulação, porém que, ao final, quase tudo acabava tal como tinha começado⁵⁴⁶, ou seja, as operações seriadas se anulavam economicamente (*self cancelling*). Já o caso *Furniss v. Dawson* envolveu a criação de uma pessoa jurídica meramente como veículo para a realização de troca de ações para fins de aproveitamento de isenção do imposto sobre ganhos de capital. A criação da pessoa jurídica não foi simplesmente ignorada ou considerada nula para fins fiscais (ou seja, não foi considerada mera simulação); a Câmara dos Lordes entendeu que, considerando-se conjuntamente os negócios realizados, a operação se caracterizava como uma venda direta da participação societária, não sendo assim hipótese de aplicação da

respectivamente considerados $A \rightarrow A$ e $A \rightarrow D$. As partes devem então ser tributadas segundo o efeito das transações $A \rightarrow A$ e $A \rightarrow D$. A jurisprudência no Reino Unido se desenvolveu de forma a trazer novos contornos a tais princípios, por exemplo, no caso *Ensign (Ensign Tankers (Leasing) v. Stokes HI 1992, 64 TC 617 [1992] 1 Ac 655)* foi adicionada a nova dimensão: uma operação do tipo $A \rightarrow B \rightarrow C \rightarrow B \rightarrow D$ seria analisada como uma operação $A \rightarrow B \rightarrow D$, sendo os passos intermediários e que se auto-anulam ignorados para fins fiscais (cit. p. 68, nota 49).

⁵⁴⁵ *W T Ramsay v. IRC (1981) 54 TC 101*, por Lord Wilberforce, 185, *apud* GAMMIE, Malcolm. *Tax Avoidance and the Rule of Law: The Experience of the UK*. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 190.

⁵⁴⁶ GAMMIE, Malcolm. *Tax Avoidance and the Rule of Law: The Experience of the UK*. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 190.

isenção⁵⁴⁷. Ao analisar o caso, Lord BRIGHTMAN observa que, primeiro, deve haver uma série pré-ordenada de negócios ou, como preferem alguns, uma única operação composta. Esta operação composta pode atender ou não a um fim comercial legítimo. Em segundo lugar, o negócio deve conter etapas que não possuem qualquer propósito comercial ou negocial que não o de evitar o imposto⁵⁴⁸.

Atualmente, a doutrina inglesa tem notado uma mudança na ênfase dada à abordagem judicial da elusão fiscal, apontando que a jurisprudência tem se desenvolvido. Não se nega a validade de casos mais antigos como o *Furniss v. Dawson* e o *Ramsay*, porém casos mais recentes têm mostrado que a aplicação das antigas “doutrinas” não reside simplesmente em determinar se há ou não uma série preordenada de atos e etapas inseridas na operação sem qualquer propósito que não o de evitar o tributo.

Casos como *Macniven v. Westmoreland* (2001 UKHL 6) e *Barclays Mercantile Business Finance Limited v. Mawson* (2004 UKHL 51) realçam a necessidade de se investigar a finalidade da legislação em questão, aplicando-a à realidade das operações levadas a cabo pelo contribuinte. Há quem argumente que sempre foi assim, porém atualmente esta circunstância vem expressamente enunciada nestes casos mais recentes⁵⁴⁹. A novidade está portanto em se reconhecer que as “doutrinas” não devem ser aplicadas de forma mecânica, mas integradas ao “espírito da lei”.

Ao lado do desenvolvimento jurisprudencial – e ao contrário dos Estados Unidos – o Reino Unido tem estudado a adoção de uma regra geral antielusiva. Em 1998 o governo publicou um documento consultivo sobre a introdução desta regra⁵⁵⁰ e o *Tax Law*

⁵⁴⁷ Gammie, Malcolm. *Tax Avoidance and the Rule of Law: The Experience of the UK*. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 190-191.

⁵⁴⁸ *Furniss v. Dawson* (1984) 55 TC 324, por Lord Brightman, 401, *apud* Gammie, Malcolm. *Tax Avoidance and the Rule of Law: The Experience of the UK*. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 191 (tradução livre).

⁵⁴⁹ Bowler, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 29. A autora ilustra sua conclusão com a seguinte afirmação feita pela Câmara dos Lordes no caso *Barclays Mercantile Business Finance Limited v. Mawson* (parágrafo 52): “*The essence of the new approach was to give the statutory provision a purposive construction in order to determine the nature of the transaction to which it was intended to apply and then to decide whether the actual transaction (which might involve considering the overall effect of a number of elements intended to operate together) answered to the statutory description.*”.

⁵⁵⁰ Inland Revenue, *A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: A Consultative Document*, October 1998.

Review Committee (“TLRC”) chegou a esboçar uma sugestão para a sua redação⁵⁵¹. Embora até então o governo não tenha tomado nenhuma providência adicional para a introdução de uma norma geral antielusiva no Reino Unido, os relatórios do TLRC apontam que o uso de uma “linguagem geral antielusiva” tem se espalhado para diferentes partes do Código Tributário, atingindo um efeito geral não significativamente diverso daquele que seria gerado pela publicação de uma regra geral⁵⁵². Isso é porém apontado como um problema. Primeiro pela inadequação da medida, já que cada recurso utilizado com vistas ao combate à elusão fiscal deve ser avaliado em termos de adequação e aptidão para lidar com o fenômeno, de modo que as regras específicas antielusivas devem ser “específicas” e não gradualmente se tornar regras gerais distribuídas por diversas partes da legislação. Além disso, outra questão relacionada à legislação antielusiva no Reino Unido reside exatamente no fato de que esta é fragmentada, tendo se formado não de forma proativa mas sobretudo como reação às condutas elusivas, o que a torna extremamente extensa e complexa⁵⁵³. De qualquer forma, a reflexão é importante para a percepção é de que não existe um regime ideal para lidar com a elusão fiscal, o que existe é uma diversidade de métodos e cada um desenvolve um papel importante, se adequadamente utilizado⁵⁵⁴.

Neste sentido, as regras específicas antielusivas teriam sua função onde fosse estritamente necessário pontuar a hipótese de elusão fiscal, enquanto que as regras gerais serviriam como uma “linha na areia”, reforçando a capacidade do sistema judicial para analisar o “espírito da lei” e proporcionar um resultado alternativo quando este não é atingido⁵⁵⁵.

⁵⁵¹ TAX LAW REVIEW COMMITTEE. *Tax Avoidance*. IFS Commentary no. 64, London: Institute for Fiscal Studies, 1997. p. 59 a 63 (disponível em <http://www.ifs.org.uk/comms/comm64.pdf>).

⁵⁵² BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 3. A autora observa que “*if widely drawn TAARs [targeted anti-avoidance rules] continue to proliferate, there will come a point when the tax system effectively has a GAAR [general anti-avoidance rule], but one with variations of test applying to one transaction*” (cit. p. 26).

⁵⁵³ BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 23-24.

⁵⁵⁴ BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 8-9.

⁵⁵⁵ BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 27 e 38.

Ao lado destas figuras e do tratamento jurisprudencial, o Reino Unido estuda ainda abordagens alternativas para lidar com a elusão fiscal, tais como a *principles-based approach*⁵⁵⁶, que mais se assemelha a uma “declaração de finalidade” da legislação e cuja implementação dependerá de uma clara definição da relação entre contribuintes, parlamento e fisco, devendo ser tratada como parte de uma mudança mais profunda na estrutura do sistema fiscal⁵⁵⁷.

5.5.3 A regra geral antielusiva no ordenamento jurídico brasileiro

O raciocínio que seguir as premissas do presente estudo levará à constatação de que nosso ordenamento permite o controle da elusão fiscal quando autoriza a Administração a efetuar ou rever o lançamento caso se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII, do CTN). Por conseguinte, a polêmica regra geral antielusiva já existe no ordenamento jurídico brasileiro desde a edição do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é preciso apenas considerar os conceitos de causa e de ilícitos atípicos de forma a definir que também constitui *fraude* a utilização da autonomia privada para a prática de atos ou negócios aparentemente lícitos porém desprovidos de causa, praticados exclusivamente com vistas ao resultado economia de tributos. Trata-se da espécie “fraude à lei intrínseca”, conforme vimos acima.

A controvérsia em torno do conceito de “causa” e mesmo sobre se o ordenamento jurídico brasileiro seria ou não causalista leva a que muitos não conheçam ou não adotem tal conceito de fraude, daí a grande confusão conceitual existente atualmente na doutrina brasileira. Uma solução para essa questão poderia ser levada a efeito, na via legislativa, tipificando-se, em paralelo ao ilícito *fraude à lei imperativa* (artigo 166, VI, do Código Civil), o ilícito *fraude à lei intrínseca*, ou mesmo mediante a inclusão, na

⁵⁵⁶ HM TREASURY AND HMRC, *Principles-Based Approach to Financial Products Avoidance: A Consultation Document*, December 2007, disponível em http://www.hm-treasury.gov.uk/d/consult_financialproductsavoidance061207.pdf, acesso em 1.05.09.

⁵⁵⁷ BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 49. A autora observa porém que, da forma como está, a principles-based approach tende a se converter em uma regra específica antielusiva aplicável a casos em que o único ou principal propósito da operação seja a economia de tributos (cit. p. 44).

legislação fiscal, de referência expressa à possibilidade de se configurar fraude a prática de atos ou negócios sem substância ou função econômico/prático-social, direcionados a obter como único resultado uma economia fiscal.

De fato, sem uma base legislativa sólida o tratamento da elusão fiscal fica exposto ao risco da falta de homogeneidade, uma vez que estará sujeito à apreciação de cada autoridade administrativa e de cada juiz no caso concreto⁵⁵⁸.

5.5.3.1 O parágrafo único do artigo 116 do CTN

Se a regra geral antielusiva no ordenamento jurídico tributário brasileiro é o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, resta investigar qual seria então o significado do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Já analisamos o *caput* do artigo 116, que trata do momento da incidência do fato gerador, e é chegada a oportunidade de nos debruçarmos sobre o parágrafo único deste artigo, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, cuja redação é a seguinte:

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

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

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)”

⁵⁵⁸ CIPOLLINA, Silvia. Elusione Fiscale. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXVI. n. 4. Milano: Giuffrè. 2007. p. 559.

As posições doutrinárias sobre o alcance desse dispositivo são as mais diversas.

Muitos entendem que a norma veio trazer ao sistema uma “regra geral antielisiva”. Estes se dividem entre os que reputam a norma inconstitucional e os que defendem sua constitucionalidade.

Dentre os primeiros, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS considera que a norma equipara a elisão fiscal (conduta legítima do contribuinte) à evasão (conduta ilegítima), acabando por afastar a necessidade de reserva legal para a exigência de tributo⁵⁵⁹. No mesmo sentido, HUGO DE BRITO MACHADO compreende a norma como um simples alargamento dos poderes da administração em matéria tributária, advertindo que o argumento segundo o qual a questionada norma antielisão apenas permite a realização dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia é insuficiente para justificá-la, tendo em vista que tais princípios devem conviver com o princípio da legalidade⁵⁶⁰. Há ainda quem entenda que a “norma antielisiva” constante do parágrafo estabelece delegação à lei ordinária de matéria reservada à lei complementar⁵⁶¹.

Já os que pregam a constitucionalidade do dispositivo dito “antielisivo” sustentam que a vedação à analogia constante do §1º do artigo 108 do CTN comporta exceção⁵⁶², ou consideram que a menção ao verbo *dissimular* indica que as autoridades fiscais poderão passar a desconsiderar não apenas atos simulados mas os “negócios dissimulatórios em fraude à lei” e o “abuso de direito dissimulatório”⁵⁶³, ou ainda invocam

⁵⁵⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 119. São Paulo: Dialética, 2005. p. 125.

⁵⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. n. 7, São Paulo: IOB, 2001. p. 196. Igualmente entendendo tratar-se de norma que combate a elisão fiscal (atos e negócios jurídicos lícitos): CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. A norma geral antielisiva e o princípio da proporcionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 103, São Paulo: Dialética, 2004. p. 96.

⁵⁶¹ SOUZA, Hamilton Dias de. e FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 146. São Paulo: Dialética. 2007. p. 79.

⁵⁶² TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 405; JARDIM NETO, José Gomes. *Planejamento tributário: limites da elisão fiscal no Brasil*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro. São Paulo, 2008. p. 141-142 e 159.

⁵⁶³ YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso de direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*. Tese de doutorado em Direito Econômico e Financeiro apresentada à

a atuação de princípios para justificar um alcance assaz abrangente do parágrafo único do artigo 116, raciocínio que pode ser ilustrado com as seguintes palavras de MARCO AURÉLIO GRECO:

“Em suma, para deflagrar as consequências pertinentes às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei) não havia necessidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. A eles o ordenamento reage por si só mediante um lançamento de ofício. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto.”⁵⁶⁴.

Ocorre que, conforme constata RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, *“exatamente por elisão ser resultado obtido licitamente, isto é, conforme ao direito, não faz sentido algum falar-se em ‘norma antielisão’”⁵⁶⁵*. Assim, inexistindo vícios ou patologias, não pode haver a requalificação dos negócios jurídicos sob o argumento de se aferir a sua “conformidade ao princípio da capacidade contributiva”.

Acompanhando este raciocínio, há quem não considere a norma como repressora da elisão, porém entenda que o “dissimular” também não remete à simulação, já que isso seria “chover no molhado” tendo em vista o disposto no artigo 149, VII, do CTN. Neste sentido, GODOI defende que a norma veio criar um suposto de fraude à lei, ou seja, mesmo não havendo atos ou negócios simulados, o planejamento tributário poderia, a

Comissão de Pós Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005. p. 125. Em sentido semelhante, embora qualifique o dispositivo como “norma antievasão”: CASSONE, Vittorio. Norma antievasão fiscal: LC nº 104/2001. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. n. 10, São Paulo: IOB, 2001. p. 282. Vale a ressalva de que os conceitos de fraude à lei e de abuso de direito utilizados pelos autores citados não coincidem com os adotados no presente estudo.

⁵⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 468. No mesmo sentido, Ricardo Lodi RIBEIRO afirma: *“a introdução da cláusula antielisiva no nosso ordenamento é fruto da aplicação do valor segurança jurídica em conjunto com o da justiça”* (RIBEIRO, Ricardo Lodi. A elisão fiscal na era dos valores. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. n. 44. ano 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 153).

⁵⁶⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucros de coligadas e controladas no exterior e aspectos de elisão e evasão fiscal no direito brasileiro e no internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 102, São Paulo: Dialética, 2004. p. 98. Embora o autor qualifique a norma como “anti-evasiva”, afirma que os atos ou negócios a que alude o parágrafo único do art. 116 do CTN se categorizam sempre como simulação relativa (Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 76, São Paulo: Dialética, 2002. p. 98).

partir da regulamentação do dispositivo, ter sua eficácia desconsiderada caso a Administração demonstre que o planejamento se baseou na prática de atos ou negócios jurídicos que buscam dissimular a ocorrência do fato gerador se aproveitando da letra da lei civil, comercial, societária etc. de maneira a vulnerar completamente a “estrutura típica” dos atos e negócios privados. A partir de tal diferenciação, a elisão ficaria reservada às práticas pelas quais o contribuinte escolhe formas jurídicas alternativas que, ademais de implicar economia de tributo, “guardam um mínimo de correspondência com a estrutura típica definida pelo legislador ao criar e regular tais atos e negócios jurídicos no direito privado”⁵⁶⁶. Nessa mesma linha, houve quem entendesse que a norma insere, no fenômeno tributário, qualidade (propósito) na prática de atos ou negócios jurídicos que dão origem ao nascimento da obrigação tributária⁵⁶⁷.

Outra corrente defende que a regra é um dispositivo antissimulação⁵⁶⁸. Dentre estes, PAULO DE BARROS CARVALHO, no que é acompanhado por REGINA HELENA COSTA, sustenta que o dispositivo veio apenas ratificar regra existente no ordenamento em vigor. Também PAULO AYRES BARRETO defende o caráter perlocucionário⁵⁶⁹ do ato de fala

⁵⁶⁶ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 68, São Paulo: Dialética, 2001. p. 122.

⁵⁶⁷ LIBERTUCCI, Elisabeth Lewandowski. “Validade e eficácia da norma antielisão à luz do novo Código Civil e do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional”, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), *Curso de Direito Tributário*, 8 Ed., São Paulo, Saraiva, 2001.

⁵⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 274; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 456; COELHO, Sacha Calmon Navarro. e DERZI, Mizabel Abreu Machado. Valor contábil dos bens e direitos do ativo da pessoa jurídica entregues a acionista a título de devolução de sua participação no capital social. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 92, São Paulo: Dialética, 2003. p. 123; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a norma antielisão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 76, São Paulo: Dialética, 2002. p. 98; COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros. 2007. p. 291; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 51-52; MARINS, James. A instituição e a regulamentação da norma geral antielisão (a Medida Provisória 66 de 29 de agosto de 2002). In: MARINS, James (Coord.). *Tributação e antielisão*. 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003. p. 117; ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. Os limites do planejamento tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 72, São Paulo: Dialética, 2001. p. 33. Este último condena a edição desse tipo de regra, por entender que produz resultados piores que o fechamento paulatino das possibilidades de “elisão” (*sic*). BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro - Área de Direito Tributário - da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 243 e sss;

⁵⁶⁹ Nas palavras do autor: “o direito se manifesta por atos de fala, os quais podem ser classificados em locucionários, ilocucionários e perlocucionários. No direito positivo, as proposições normativas podem ser vistas como atos de caráter meramente locucionários. Todavia, toda norma posta no sistema busca reger as condutas intersubjetivas. Dão o caráter prescritivo das normas jurídicas. Eias a sua força ilocucionária. No que se refere ao efetivo cumprimento da conduta pelo destinatário da norma, identificamos a força perlocucionária dos atos de fala” (BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro - Área de Direito Tributário - da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 244).

correspondente à alteração do CTN, em razão de um “problema de eficácia social” do art. 149, VII. Para este autor, ocorrendo hipótese de simulação absoluta deve ser aplicado o art. 149, VII, do CTN; tratando-se porém de simulação relativa, isto é, de dissimulação, a norma aplicável é o parágrafo único do art. 116 do mesmo diploma legal, cuja eficácia técnica (sintática) está condicionada à edição de lei ordinária.

Para HELENO TORRES, todavia, a proposição segundo a qual o artigo se refere apenas à simulação relativa é “*limitativa demais*”. Neste sentido, entende que a norma presente no parágrafo único do artigo 116 do CTN alcançaria os “*atos elusivos praticados de acordo com uma materialidade típica de negócio sem causa (i), como espécie de fraude à lei (ii) ou como forma de simulação (iii), nas suas três modalidades: absoluta, relativa ou subjetiva*”⁵⁷⁰.

Na interpretação do referido parágrafo é útil levar em consideração o conteúdo da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. O artigo 11 desta norma prevê que as disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, descrevendo critérios para tanto. Para a obtenção de clareza, por exemplo, o artigo dispõe que a redação da norma deve “*usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando*” (inciso I, “a”). Já para a obtenção de precisão, a redação deve “*articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma*”, bem como “*evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto*” (inciso I, “a” e “c”).

Em sentido comum, o significado do termo dissimulação reporta à ocultação e ao disfarce. Os dicionários indicam “*1. Ato ou efeito de dissimular. 2*

⁵⁷⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 361-362.

Fingimento, disfarce, falsa aparência.”⁵⁷¹. A definição do termo em dicionários jurídicos chega a aproximá-lo da fraude (em sentido genérico):

“DISSIMULAÇÃO. Do latim dissimulatio, de dissimulare, embora tendo sentido equivalente a simulação (disfarce, fingimento), é mais propriamente indicado como ocultação.

É mais próprio à terminologia do Direito Fiscal, para indicar a ocultação de mercadorias, escondidas para sonegação do impôsto.

A dissimulação de rendimentos vem a significar a falsidade da declaração, onde se mencionam as rendas, que estão sujeitas ao pagamento do impôsto próprio.”⁵⁷²

A doutrina civilista há muito se utiliza do vocábulo *dissimulação* para fazer referência ao que se ocultou na simulação relativa. Trata-se de conceito recorrente inclusive na literatura de manual⁵⁷³. Desse modo, para que se pudesse interpretar o termo como tendo sentido diverso daquele já consagrado no sentido comum (i.e., ocultação) a norma deveria trazer indicativos de que o significado pretendido não foi aquele⁵⁷⁴. Não há porém qualquer alusão a esta circunstância no texto legislativo – embora o texto da exposição de motivos do projeto de lei complementar pudesse dar margem a alguma discussão⁵⁷⁵, trata-se de texto pré-jurídico que não tem o condão de alterar o sentido das palavras da lei⁵⁷⁶.

⁵⁷¹ O verbete *dissimular*, por sua vez, indica: “*Dissimular. dis.si.mu.lar. (lat dissimulare) vtd 1 Não dar a perceber; calar: Dissimulou o seu despeito. vint 2 Não revelar seus sentimentos ou desígnios; ter reserva: Ela sabia dissimular. vtd 3 Não deixar aparecer; ocultar, disfarçar, encobrir: Dissimular uma verruga. Com um chinó dissimularia a calva. vtd 4 Afetar com artifício; fingir: Dissimular indiferença. vtd 5 Atenuar o efeito de: Dissimular culpas. vti 6 Usar de dissimulação: Dissimular sobre algo. Dissimular com alguém. vpr 7 Esconder-se, ocultar-se: Dissimulou-se por trás da árvore. (Michaelis Moderno Dicionário da Língua Portuguesa, São Paulo: Melhoramentos, 2007).*

⁵⁷² DE PLACIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. Vol. II, D-I, 3 ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense. 1973. p. 550.

⁵⁷³ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil – Parte Geral*. V. 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva. 1997, p. 221-222; MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito Civil – parte geral*. v. 1, 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 256; COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Civil*. v. 1. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 355.

⁵⁷⁴ “*Os termos que obtiveram na linguagem jurídica um significado específico, como, por exemplo, contrato, crédito, impugnabilidade, nulidade de um negócio jurídico, herança, legado, são usados nas leis, na maioria das vezes, com este significado especial. (...) Com o esclarecimento do uso lingüístico jurídico preciso, a interpretação pode, em certas ocasiões, chegar ao seu termo, a saber, quando nada indicie no sentido de que a lei se desviou, precisamente nesta passagem, daquele uso.*” (LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 452).

⁵⁷⁵ “*6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de formas ou de direito.*” (Exposição de

É importante notar, ainda, que, segundo a Lei Complementar 95/98, para a obtenção de ordem lógica a lei deve, dentre outros requisitos, “*restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio*” e “*expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*” (inciso III, “b” e “c”). Assim, considerando que o *caput* do artigo 116 trata do momento da ocorrência do fato gerador e não de regra de interpretação⁵⁷⁷, percebe-se que o entendimento segundo o qual o dispositivo trata de interpretação do fato gerador vai de encontro às premissas lógicas de que o artigo trata de um único assunto e seu parágrafo expressa aspectos complementares à norma enunciada no *caput*.

Neste sentido, o parágrafo único do artigo 116 do CTN trata de todas aquelas situações de *ocultação* do fato gerador por ausência de causa que já autorizavam a autoridade administrativa a efetuar o lançamento ou a revê-lo de ofício, dentre as quais estão a simulação e a fraude (art. 149, VII, do CTN).

Esta conclusão não conflita com a máxima de que a lei não contém palavras inúteis. Isso porque, embora o CTN já contemplasse as hipóteses autorizadas do lançamento e de sua revisão (art. 149, VII), nada era dito sobre o procedimento especial para a apuração de tais condutas. Com a sua edição, a desconsideração dos negócios sem causa é autorizada “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”. Esta lei, que ainda não foi editada, deverá, como o próprio texto diz, versar sobre *procedimentos* a serem seguidos pelas autoridades fiscais na desconsideração de negócios dissimulados, ou seja, disciplinará a fiscalização e o lançamento tributários.

Neste sentido, o parágrafo único do artigo 116 do CTN amplia a certeza jurídica dos contribuintes ao exigir a criação de procedimentos específicos, mediante lei da pessoa jurídica competente, para que se desconsiderem os atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos

Motivos nº 820, de 6 de outubro de 1999, Ministério da Fazenda, publicada no Diário da Câmara dos Deputados de 16 de outubro de 1999).

⁵⁷⁶ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 259, nota 42.

⁵⁷⁷ O artigo está inserido no Capítulo II (Fato gerador) do Título II (Obrigação Tributária). Já as disposições sobre Interpretação e Integração da Legislação Tributária fazem parte do Capítulo IV do Título I do mesmo Livro.

constitutivos da obrigação tributária⁵⁷⁸. Enquanto não editada, no entanto, permanece a possibilidade de requalificação dos atos e negócios sem causa, praticados em fraude à lei ou simulados conforme a legislação geral sobre processo administrativo de cada ente.

⁵⁷⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (coord.). *Tributação e Antielisão (Coleção Tributação em Debate, v. 3)*. 1 ed. 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003, p. 78.

6 CONCLUSÕES

O termo “planejamento tributário” não designa, necessariamente, a prática de atos lícitos ou ilícitos, mas apenas a atitude de programar atos e negócios levando em consideração a economia de tributos. No ordenamento jurídico brasileiro, o extenso tratamento constitucional dado à matéria tributária é fator que deve ser levado em conta na consideração dos atos e negócios praticados no âmbito de um planejamento fiscal. Assim, embora atenda a anseios de igualdade, a pretensão de conceder eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva não se compatibiliza com a liberdade de organização como expressão da autonomia privada nem com o princípio da legalidade, tão caro em matéria de tributação. É preciso portanto trilhar outro caminho no controle dos atos e negócios praticados no âmbito de um planejamento tributário.

A lei tributária possui autonomia de qualificação de negócios, nos limites do quanto o ordenamento lhe autoriza. Observados tais limites, expressos nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, o legislador tributário pode recepcionar a configuração trazida pelo Direito Privado ou pretender aplicação diversa do conceito para fins fiscais. Em qualquer caso, é imprescindível uma interpretação jurídica dos atos e negócios.

Na busca por tal interpretação jurídica, a doutrina nacional tradicionalmente analisa o planejamento tributário sob os critérios da licitude dos atos e negócios praticados pelo contribuinte e do momento de sua prática, se antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Tais critérios não trazem porém subsídios concretos que permitam a identificação da legitimidade do planejamento. São ambos insuficientes, estando o cerne do problema no tratamento do critério da licitude sob uma concepção estritamente formal da legalidade, que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

Ao lado da economia de tributos atingida mediante a prática de atos e negócios frontalmente contrários a uma norma (evasão) e ou que não ferem, quer direta quer indiretamente, o ordenamento (elisão), verifica-se a existência de atos e negócios que não investem frontalmente contra nenhuma norma mas que também não podem ser tidos

como conforme o ordenamento, porque o violam de forma indireta. Estes são os casos de elusão fiscal.

A Constituição brasileira consagra ao mesmo tempo a legalidade, a segurança jurídica e a igualdade, dispondo ainda que a propriedade deve atender à sua função social e que a livre iniciativa deve observar o princípio da livre concorrência. A autonomia privada não é assim um poder absoluto, merecendo proteção apenas quando exercida de forma compatível com todas essas normas. A ausência de causa nos atos e negócios praticados esvazia a autonomia privada, transformando-a em um “querer no vácuo”.

Ressalte-se que enquanto nos sistemas causalistas se examina a causa do negócio, nos anticausalistas se busca o substrato econômico subjacente à operação realizada. Em ambos os casos, porém, o objetivo é o mesmo: a inoponibilidade em face da Administração fiscal de operações cujo fim único seja a economia de tributos, quando tais negócios sejam desprovidos de causa ou vazios de conteúdo econômico.

Num sistema constitucional que reconhece a força normativa não só de regras mas de princípios, o fato de uma conduta ser expressamente permitida por uma regra ou praticada no exercício de um poder normativo não necessariamente diz sobre sua licitude. A idéia de ilícito atípico refere-se exatamente à investigação sobre a licitude de atos expressamente permitidos por uma regra e/ou praticados no exercício de um poder normativo quando estes se revelem incoerentes em vista dos princípios aplicáveis ao caso. No caso, o exercício da autonomia privada, *a priori* apto a produzir os resultados fiscais desejados pelos contribuintes, pode ser considerado ilícito em caso de ausência de causa preordenada para influir em normas tributárias, eis que aí os resultados produzidos não merecerão proteção deste ordenamento.

Nessa etapa, é necessário o parêntese de que tal ilicitude atípica nada tem a ver com a analogia. Esta pressupõe a ausência de regras e, nos ilícitos atípicos, *prima facie* existe uma regra que permite a conduta; o que ocorre é que, em razão de sua oposição a princípio(s), inverte-se o sentido da regra de modo que, uma vez considerados todos os fatores, a conduta é considerada ilícita.

A doutrina inclui como espécies de ilícitos atípicos o abuso do direito e a fraude à lei, observando que o primeiro pressupõe apenas a existência de uma regra permissiva enquanto esta última, além da regra permissiva, pressupõe a existência de uma norma que confere poder normativo, no caso, poder normativo privado. Observe-se, contudo, que no Direito Brasileiro o abuso do direito foi tipificado como ilícito (art. 187 do Código Civil). Por sua vez, a fraude à lei pode se realizar por meios exteriores à disposição que se quer contornar, ocasião em que haverá a norma fraudada e a norma de cobertura (fraude à lei imperativa), ou estar baseada no próprio texto da norma, com a desnaturalização de seu espírito, caso em que não há norma de cobertura e a norma fraudada não é imperativa (fraude à lei intrínseca). Esta última retrata a elusão fiscal.

A elusão fiscal se identifica com a simulação já que em ambos os casos está ausente a causa do negócio. As semelhanças porém param por aí, pois enquanto a simulação envolve o engano e a existência de uma vontade diversa daquela manifestada, os comportamentos elusivos são realmente queridos tais como declarados pelas partes, embora nestes se utilizem artefatos para contorno a uma norma. Quanto aos negócios fiduciários e indiretos, assim qualificados em razão de utilizarem uma disciplina jurídica típica para o alcance de escopo diverso, a semelhança com a elusão – e o que também os difere da simulação – está exatamente na circunstância de serem todos realmente queridos tais como declarados pelas partes. Tais negócios poderão ou não servir de instrumento à elusão fiscal, a depender da verificação da presença da causa do negócio utilizado.

Especificamente quanto aos limites à requalificação dos negócios jurídicos pelas autoridades fiscais, a análise deve levar em consideração o teor do §1º do artigo 145 da Constituição, que prescreve, em face da necessidade de regular os tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte, como *“facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”*. Daí se depreende que a qualificação conferida pelos particulares aos negócios que realizam não vincula as autoridades fiscais. Ao encontro disso, o artigo 142 do Código Tributário Nacional contempla o poder-dever da Administração de *“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,*

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, enquanto artigo 149, VII, determina à Administração efetuar ou rever o lançamento quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

A conjugação dessas regras permite concluir que, para a requalificação dos atos e negócios, as autoridades fiscais devem comprovar a prática de simulação ou de fraude, sendo que esta última pode ser compreendida como fraude em sentido genérico, fraude à lei imperativa, ou ainda fraude à lei intrínseca. Quanto ao dolo, este não se presta, sozinho, à requalificação dos negócios, embora possa ser importante para fins da aplicação de penalidades.

O fato de se realizar um negócio com a única finalidade de se economizar tributos (motivo) nada diz sobre a possibilidade de revisão do lançamento. Uma vez presente a causa do negócio, não havendo simulação nem fraude, este deve ser respeitado e não poderá haver a pretensão de tributação apenas porque supostamente haveria outra forma mais onerosa fiscalmente de se obter o mesmo efeito.

A colocação dessas premissas é importante na investigação da função das regras antielusivas no ordenamento jurídico brasileiro, as quais podem ser classificadas, quanto ao grau de detalhe com que se formula a hipótese, em regras de prevenção ou de correção da elusão, regras setoriais e regras gerais antielusivas. Idealmente, o ordenamento deve primeiramente aperfeiçoar a legislação, corrigindo falhas estruturais, para só então recorrer ao fechamento dos espaços de elusão fiscal.

É comum às regras de prevenção ou de correção da elusão estabelecerem ficções e presunções legais. Embora se trate de fenômenos diferentes, em se tratando de formulações legais a respeito do fato gerador do tributo o resultado em ambos os casos é o mesmo: a geração de efeitos tributários sem a respectiva ocorrência de um fato jurídico tributário. Daí porque o ordenamento jurídico brasileiro não aceita o estabelecimento de ficções e de presunções legais absolutas a respeito da ocorrência do fato gerador dos tributos; apenas se autoriza a presunção legal relativa, determinando a Constituição Federal

a imediata e preferencial restituição caso não se realize o fato gerador presumido (art. 150, §7º).

Na edição de regras de prevenção ou correção da elusão fiscal o legislador realiza o sopesamento entre princípios, estabelecendo uma restrição a um direito fundamental. Portanto, na avaliação de tais regras não cumpre ao intérprete qualquer sopesamento; cabe recorrer à proporcionalidade, a fim de avaliar se a medida adotada pelo legislador é adequada para fomentar seus objetivos (adequação), se não há medida alternativa tão eficiente quanto, mas menos restritiva (necessidade) e, por fim, se há um equilíbrio entre a restrição de um direito e a realização do outro (proporcionalidade em sentido estrito).

Em matéria de elusão tributária internacional, o controle pode ser realizado tanto mediante o estabelecimento de regras específicas nas convenções quanto com a definição do *status* das regras internas de prevenção da elusão fiscal em face das regras da convenção. O Brasil tem aplicado tais soluções nos convênios para evitar a dupla tributação firmados mais recentemente, embora de maneira esparsa e não homogênea.

O controle da elusão fiscal tem sido uma preocupação no âmbito da Comunidade Econômica Européia e tem se realizado tanto mediante a intensificação da troca de informações entre as administrações fiscais quanto pela previsão, nas convenções e diretivas, de regras que visam a impedir o abuso, seja de forma direta, impedindo a fruição dos benefícios ali previstos, seja com o reenvio às regras antielusivas constantes da legislação interna dos Estados. A jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu também tem negado a aplicação de vantagens garantidas pelo direito comunitário em caso de “abuso”, quando, apesar do cumprimento formal das condições estabelecidas nas regras comunitárias, o objetivo destas não é alcançado e há a criação artificial das condições para se obter uma vantagem.

No que respeita a esta legislação interna, verifica-se que a forma como se dá o combate à elusão fiscal depende da configuração dos conceitos de direito positivo de cada país. A Itália contempla apenas uma regra setorial antielusiva, aplicável a determinadas operações societárias. Já Espanha, França e Alemanha buscam combater

elusão mediante a previsão de regras gerais baseadas respectivamente nos critérios de “conflito na aplicação da norma tributária”, “abuso de direito e fraude à lei”, e “abuso das possibilidades de estruturação jurídica”. Já o Reino Unido e os Estados Unidos baseiam o controle da elusão no exame da prevalência da substância sobre a forma e o teste do propósito negocial. Comum a tais ordenamentos é a noção de que a elusão fiscal está presente quando se verifica uma “montagem” (ou seja, uma operação real porém “anormal”, “inadequada”) com propósito fiscal e que se revela contrária ao espírito da lei. Embora as condições sob as quais se conclui pela existência de um acordo ou uma operação “anormal” variem – em respeito à estrutura de cada ordenamento – percebe-se, por exemplo, que as formas de colaboração administrativa no âmbito da União Européia vêm sendo acompanhadas de modificações nas legislações internas visando à uniformização (na medida do possível) dos critérios legais que permitem a identificação da elusão fiscal.

Quanto ao ordenamento jurídico brasileiro, este contempla uma regra geral antielusiva no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, quando autoriza a Administração a efetuar ou rever o lançamento caso se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Para tanto, basta considerar as noções de causa e de ilícitos atípicos de forma a entender que também constitui *fraude* a utilização da autonomia privada para a prática de atos ou negócios aparentemente lícitos porém desprovidos de “causa” e engendrados exclusivamente com vistas ao resultado economia de tributos: trata-se de fraude à lei intrínseca.

Considerando a necessidade de se garantir a segurança jurídica dos contribuintes, sobretudo em virtude das diversas correntes doutrinárias e mesmo jurisprudenciais a respeito dos limites ao controle dos atos praticados no âmbito de um planejamento tributário, seria didaticamente útil a previsão legislativa que tipificasse o ilícito *fraude à lei intrínseca*, em paralelo ao de fraude à lei imperativa constante do artigo 166, VI, do Código Civil Brasileiro, ou incluísse na legislação tributária nacional referência expressa à possibilidade de se configurar fraude a prática de atos ou negócios sem causa ou sem substância ou função econômico/prático-social, direcionados a obter economia de tributos como único resultado.

Por fim, no que diz respeito ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, este não trouxe qualquer nova regra de interpretação ou requalificação dos negócios para fins fiscais. A norma apenas delega à legislação ordinária o estabelecimento de regras procedimentais específicas para o tratamento daquelas situações de *ocultação* do fato gerador por ausência de causa que já autorizam a autoridade administrativa a efetuar o lançamento ou a revê-lo de ofício, dentre as quais estão a simulação e a fraude. Significa portanto uma ampliação da segurança jurídica do contribuinte. Enquanto não forem editadas tais regras procedimentais específicas, contudo, permanece a possibilidade de requalificação dos atos e negócios dissimulados conforme a legislação geral sobre processo administrativo de cada ente.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO DA SILVA, Luis Virgilio. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*. v. 798. ano 91. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 23-50

_____. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. Tese apresentada para o concurso de provas e títulos para provimento do cargo de Professor Titular junto ao Departamento de Direito do Estado – área de Direito Constitucional – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

_____. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*. n. 1. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

AGUIAR JR., Ruy Rosado de. (Org.) *III Jornada de Direito Civil*. Brasília: CJF, 2005.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. E. Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. Clausula General Antielusión – Experiencia Española y Europea – Últimas Tendencias Jurisprudenciales. *Revista de Direito Tributário*. n. 86, São Paulo: Malheiros, 2003. p. 108-128.

ALPA, Guido. e BESSONE, Mario. *Atipicità dell'illecito – parte prima: i profili dottrinali*. 2 ed. Milano: Giuffrè, 1980.

ALPA, Guido. e BESSONE, Mario. *Elementi di diritto privato*. Roma: Laterza, 2001.

ALPA, Guido. BESSONE, Mario. e FUSARO, Andrea. Proprietà di gruppo, propriet  fiduciaria, leasing finanziario e propriet  ‘garanzia’ - una antologia di orientamenti. In: *Poteri dei privati e statuto della propriet *. vol. 2. Roma: S.e.a.m. Disponível em http://www.diritto.it/materiali/civile/alpa_bessone_fusaro6.html, acesso em 17.02.09.

ALVAREZ MARTINEZ, Joaquín. *La motivación de los actos tributarios en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons. 2004.

ÁLVAREZ, Mónica Siota. Analogía y fraude a la ley tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*. n. 139. Madrid: Editorial Civitas. 2008. p. 517-560.

ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

_____. *Direito Romano*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 60-77.

ALVIM, Arruda. *Manual de Direito Processual Civil*. v. 2: processo de conhecimento. 12 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

AMARO, Luciano. Planejamento Tributário e Evasão. In: *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 113-139.

ANAN JR., Pedro. (Coord.). *Planejamento Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

ANDRADE, Darcy Bessone de Oliveira. *Do Contrato*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Planejamento tributário, consideração econômica da norma e aspectos de hermenêutica jurídica. In: ANDRADE, José Maria Arruda de. e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Orgs.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 391-415.

ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. Os limites do planejamento tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 72, São Paulo: Dialética, 2001. p. 23-40.

ANDRIOLA, Michele. Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Itália? *Rassegna Tributaria*. v. n. 1. Roma: ETI Editrice. 2008. p. 261-282.

ATIENZA, Manuel. e MANERO, Juan Ruiz. Argumentación e ilícitos atípicos. *Revista de Ciencias Sociales – Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Valparaiso*. n. 45. Edeval: Valparaiso. 2000. p. 341-358.

_____. *Ilícitos Atípicos*. 2 ed. Madrid: Trotta, 2006.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, nº 215, jan-mar 1999, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 151-179.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 5 ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

AZEVEDO, Antônio Junqueira. *Negócio Jurídico - Existência, Validade e Eficácia*, 4 ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária – Limites Normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – Área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*, Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro. In: BARROSO, Luis Roberto (org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*, Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 23-59.

BATISTA JR., Onofre Alves. *Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo: Mandamentos, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

_____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. 1963.

BETTI, Emilio. *Interpretazione della legge e degli atti giuridici (teoria generale e dogmatica)*. Milano: Giuffrè, 1944.

_____. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969.

_____. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo II, vol. 1, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969.

_____. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo II, vol. 2, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra, 1969.

BESSONE, Mario. e ROPPO, Enzo. La causa Nei suoi profili attuali (materiali per una discussione). In: ALPA, Grido. e BESSONE, Mario. *Quaderni di diritto comparato – Causa e consideration*. Padova: Cedam, 1984, p. 3-13.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, comentado por Clóvis Beviláqua*. Edição histórica. 3 tir. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle Imposte*. Traduzione e nota introduttiva di Francesco Forte. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1954.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2001.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros. 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento Tributário - IPI, ICMS, ISS e IR*. São Paulo: Atlas, 2004.

BORGES, José Souto Maior. Elisão Fiscal – CTN, art. 116, parágrafo único. *Revista Fórum de Direito Tributário*. n. 1. jan-fev 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p. 124-136.

BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?*- Tax Law Review Committee Discussion Paper No. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009.

BULGARELLI, Waldírio. *Contratos Mercantis*. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley en el Derecho Tributario. *Quincena Fiscal*. n. 7-8, Pamplona: Aranzadi, 2006. p. 9-59.

BUXADÉ, Antonio Duran-Sindreu. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2007.

CAMARGO, Antonio Luis Chaves. *Motivo, Vontade, Intenção, Dolo*. Tese de livre docência apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1986.

CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. *O problema da causa no Código Civil Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, s/d.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *ICMS*. 9 ed. 2 tir. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 1 ed. 5 reimpressão. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1973.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. *Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2008.

_____. A norma geral antielisiva e o princípio da proporcionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 103. São Paulo: Dialética, 2004. p. 89-97.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 34. São Paulo: Dialética, 1998. p. 104-116.

_____. Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 33. São Paulo: Dialética, 1998. p. 142-166.

_____. e AMARAL, Gustavo da Silva. (Coord.) *Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva*. São Paulo: IOB, 2004.

CASÁS, José Osvaldo. El principio de legalidad em materia tributaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 179-231.

_____. Estudio preliminar. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord.) *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. 2004. p. 27-75.

CASSONE, Vittorio. Norma antievasão fiscal: LC nº 104/2001. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. n. 10. São Paulo: IOB, 2001. p. 286-280.

CASTRO Y BRAVO, Federico de. *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas, 1985.

CAVALI, Marcelo Costenari. *Clausulas Gerais Antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006.

CHALHUB, Melhim Namem. *Negócio Fiduciário*. Rio de Janeiro: Renovar. 1998.

CHEVALIER, Jean Pierre. L'esperienza francese. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 5-32.

CIPOLLINA, Silvia. Elusione fiscale. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXVII. n. 1. Milano: Giuffrè, 1988. p. 122-137.

_____. Elusione Fiscale. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXVI. n. 4. Milano: Giuffrè, 2007. p. 555-586.

_____. *Elusione Fiscale à la carte: lo strumentario creativo del fisco in un caso di transfer pricing domestico. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze.* ano LXI. n.3. Milano: Giuffrè, 2002. p. 73-83.

CLAVERO, Bartolomé. *Império de la ley y rule of law: léxico jurídico y tónica constitucional. Cuaderni Fiorentini: per la storie del pensiero giuridico moderno.* n. 25. Milano: Giuffrè, 1996. p. 285-346.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Civil.* v. 1. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Considerações sobre a chamada norma geral antielisiva, supostamente instituída pela lei complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001. IOB-Repertório de Jurisprudência: trabalhista e previdenciário.* n. 8. São Paulo: IOB, 2001. p. 224-220.

_____. *Convenções internacionais tendo por objeto o intercâmbio de informações fiscais entre os estados.* In: ALTAMIRANO, Alejandro C.. TORRES, Heleno Taveira. UCKMAR, Victor. (coord.). *Impuestos sobre el comercio internacional.* Buenos Aires: Ábaco, 2003. p. 1045-1075.

_____. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado.* Rio de Janeiro: Forense. 2006.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN).* São Paulo: Dialética. 2003.

_____. e DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Valor contábil dos bens e direitos do ativo da pessoa jurídica entregues a acionista a título de devolução de sua participação no capital social.* *Revista Dialética de Direito Tributário.* n.92, São Paulo: Dialética, 2003. p.101-132.

CONTI, José Mauricio. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.* São Paulo: Dialética, 1997.

COOPER, Graeme S. *Tax avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997.

_____. The design and structure of general anti-tax avoidance regimes. *Bulletin for international taxation*. v. 63, n. 1. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 26-32.

COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 221-237.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. *Revista de Direito Público*. n. 84. ano XX. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 46-63.

DAVID, Cyrille. L'abus de droit em Allemagne, em France, em Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (essai de comparaison fiscale). *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. LII, v. 2, Milano: Giuffrè, 1993. p. 220-256.

DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. Tradução Hermínio A. Carvalho. 3. ed. 2. tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

DE BROE, Luc. Some observations on the 2007 communication from the Commission: 'The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries'. *EC Tax Review*. v. 17. Parte 3. The Hague: Kluwer Law International, 2008. p. 142-148.

DE PLACIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. v. II. D-I. 3 ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense, 1973.

DELGADO ECHEVERRÍA, Jesús. Notas sobre la eficacia social de distintos tipos de normas civiles. *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*. n. 29, Alicante: Universidad de Alicante, 2006. p. 195-218.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior por Subsidiárias, Controladas e Coligadas e os Paraísos Fiscais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005. p. 411-429.

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2 ed. São Paulo: RT, 2007.

_____. Las rentas de capital en las relaciones internacionales (Brasil). In: ALTAMIRANO, Alejandro C.. TORRES, Heleno Taveira. UCKMAR, Victor (Coord.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Ábaco, 2003. p. 733-756.

_____. Legalidade material, modo de pensar ‘tipificante’ e praticidade no direito tributário. In: IBET. *Justiça Tributária*, São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 627-650.

DICEY, Albert Venn. *Introduction to the study of the law of the constitution*. 10. ed. London: Macmillan, 1965.

DÓRIA, Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.

DUARTE, David. *A norma de legalidade procedimental administrativa – a teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade administrativa*. Coimbra: Almedina, 2006.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão e seus efeitos: artigo 116, parágrafo único, do CTN. *Revista Forense*. n.º. 357, vol. 97, Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 17-32.

FANTOZZI, Augusto. L'Esperienza Italiana. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 251-260.

FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do Contribuinte - a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAJOLI, Luigi. O Estado de Direito entre o passado e o futuro. In: COSTA, Pietro.; e ZOLO, Danilo (Coord.). *O Estado de Direito – História, teoria, crítica*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 417-464.

FERRARA, Cariota. *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*. Morano, s/d.

FERRARA, Francesco. *Della simulazione dei negozi giuridici*. 5 ed. Roma: Athenaeum, 1922.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 717-735.

FERRERO LAPATZA, José Juan. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri/SP: Manole; Espanha/ES: Marcial Pons, 2007.

FISCHER, Peter. L'esperienza Tedesca. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 203-249.

FOSSATO, Gustavo. *Planejamento tributário e interpretação econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FOUQUET, Olivier. Fraude à la loi et abus de droit. *Revue de droit fiscal*. n. 47. Paris: LexisNexis JurisClasseur, 2006. p. 1999-2009

GALLO, Franco. Elisão, economia de imposto e fraude à lei. In: DENARI, Zelmo (Trad.). *Revista de Direito Tributário*. ano 14. n. 52. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 7-18.

_____. Prólogo à segunda edição de ROSEMBUJ, Túlio. *El Fraude de ley, La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 13-19.

GALLO, Franco. e MELLIS, Giuseppe. L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra stati: l'esperienza della Comunità Europea. In: IBET. *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 165-202.

GAMA, João Taborda. Acto elisivo, acto lesivo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p. 289-316.

GAMMIE, Malcolm. Tax Avoidance and the Rule of Law: The Experience of the UK. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 181-218.

GARCIA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

GITTI, Gregório. Divieto del patto commissorio, frode alla legge, ‘sale and lease back’. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*. ano XLVII. n. 2. Milano: Giuffrè. 1993, p. 457-492.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 68, São Paulo: Dialética, 2001. p. 101-123.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Navarra: Aranzadi. 2001.

_____. Relaciones entre los principios de seguridad jurídica y legalidad. In: IBET. *Justiça Tributária – I Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad. 1998.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria. 1993.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 24 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Prefácio. In: PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. Desconsiderações de atos ou negócios elisivos. *Revista de Estudos Tributários*. v. 5. n. 29. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 137-48.

_____. *Planejamento fiscal e abuso de direito. Estudos sobre o imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 91-105.

_____. *Planejamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. *Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. e LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Para uma Norma Geral Antielisão. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. n. 5/6, Belo Horizonte: Del Rey. 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito Tributário e o novo Código Civil*. Barueri: Quartier Latin, 2004.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria processual da Constituição*. São Paulo: Celso Bastos, 2000.

GUSTAFSON, Charles H. The Politics and Practicalities of Checking Tax Avoidance in the United States. In: COOPER, Graeme S. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 349-376.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e Simulação Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 66. São Paulo: Dialética, 2001. p. 88-94.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. Dino JARACH. Milano: Giuffrè, 1956

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

HM TREASURY AND HM REVENUE & CUSTOMS, *Principles-Based Approach to Financial Products Avoidance: A Consultation Document*, December 2007, disponível em

http://www.hm-treasury.gov.uk/d/consult_financialproductsavoidance061207.pdf, acesso em 1.05.09.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. Evasão e elisão no Direito Tributário Internacional. In: *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998. p. 11-26.

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO. *IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários*. Estoril, Portugal, 1970. disponível em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=326, acesso em 16.03.09.

_____. *XII Jornada Latinoamericana de Direito Tributário*. Bogotá, Colômbia, 1985. disponível em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=369, acesso em 16.03.09.

_____. *XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário*. Caracas, Venezuela, 2008. disponível em http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399, acesso em 16.03.09.

JARDIM NETO, José Gomes. *Planejamento tributário: limites da elisão fiscal no Brasil*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro. São Paulo, 2008.

JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. *Interpretação e relação de conceitos, institutos e formas do direito privado com normas do direito tributário – a influencia dos princípios de direito privado e das cláusulas gerais do novo Código Civil na formação das normas de Direito Tributário*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro. São Paulo, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução João Baptista Machado. 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1979.

KESSLER, Wolfgang. e EICKE, Rolf. Germany's new GAAR – ‘Generally Accepted Antiabuse Rule’? *Tax notes international*. v. 49, n. 2, Falls Church: Tax Analysts, 2008. p. 151-153.

KRAKOWIAK, Ricardo. *O princípio da proporcionalidade como limitação constitucional ao poder de tributar*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2005.

LAGO, Miguel Ángel Martinez. e CID, José Manuel Almudí. Autotutela tributaria, “levantamiento del velo” y derivación de la responsabilidad a las sanciones. *Revista de Contabilidad e Tributación*. n. 296. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2007. p. 3-58.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. (trad. José Lamego, da 6ª edição, reformulada em 1991). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LAUX, Ronaldo Villa. *Implicações do uso da proporcionalidade na fundamentação das decisões do Supremo Tribunal Federal*. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2006.

LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Validade e eficácia da norma antielisão à luz do novo Código Civil e do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LIMA, Alvino. *A fraude no Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1965.

LIMA, Otto de Sousa. *Negócio Fiduciário*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1959.

LIPRINO, Vincenzo. Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: Il caso Part Service (nota a Corte di Giustizia

CE, Sez. II, causa C-425/06/2008. *Rivista di Diritto Tributario*. v. 18. n. 5, 2008. p. 113-137.

LOBO, Rogério Leite. Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e o Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*. n. 239. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 241-253.

LUPI, Raffaello. Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario. In: PIETRO, Adriano di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 261-292.

_____. Evasione fiscale e diversa rilevabilità della capacità econômica. *Rassegna Tributaria*. v. 50. n. 6. Roma: ETI. 2007. p. 1649-1669.

MACHADO, Brandão. Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda – PN 46/87. *Repertório IOB de Jurisprudência tributário, constitucional e administrativo*. n. 17. Caderno 1. São Paulo: IOB, 1988.

_____. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

_____. Um caso de elusão de imposto de renda. *Direito Tributário Atual*. v. 9. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p. 2155-2212.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. n. 7, São Paulo: IOB, 2001. p.199-193.

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. In: *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 45-55.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O imposto de renda das pessoas jurídicas e os resultados verificados no exterior. In: ROCHA, Valdir de

Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 7. São Paulo: Dialética, 2003. p. 191-214.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINO, Francisco Paulo de Crescenzo. Notas sobre o negócio jurídico fiduciário. *RTDC: Revista Trimestral de Direito Civil*. v. 20. Rio de Janeiro: Padma. 2004. p. 35-63.

MARINS, James. A instituição e a regulamentação da norma geral antielisão (a Medida Provisória 66 de 29 de agosto de 2002). In: MARINS, James (coord.). *Tributação e Antielisão (Coleção Tributação em Debate, v. 3)*. 1 ed. 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003. p. 103-151.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias - tema: Capacidade Contributiva*. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

_____. (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias - tema: Elisão e Evasão Fiscal*. v. 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

_____. (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias - tema: Presunções no Direito tributário*. v. 9. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.

_____. Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 119. São Paulo: Dialética, 2005. p. 120-134.

_____. Substituição tributária sem fato gerador real: imposição confiscatória – Lei Complementar 87/96 – inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 22. São Paulo: Dialética, 1997. p. 77-85.

MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1999.

_____. Os negócios fiduciários: considerações sobre a possibilidade de acolhimento do “trust” no Direito brasileiro. *Revista dos Tribunais*. v. 657. ano 79. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p.37-50.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. *A inconstitucionalidade das normas gerais antielisivas*. Dissertação apresentada à Universidade Federal de Minas Gerais para obtenção do grau de mestre, 2001.

MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990.

MELIS, Giuseppe. Sull’“interpretazione antielusiva” in Benvenuto Griziotti e sul rapporto com La Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni. *Rivista di Diritto Tributario*. v. 18. n. 5. Milano: Giuffrè, 2008. p. 413-458.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. Princípios Administrativos Tributários. *Revista de Direito Tributário*. n. 75. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 246-261.

MENAUT, Antonio-Carlos Pereira. Rule of law y Estado de Derecho. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. v. LXXVII. Coimbra: Coimbra editora, 2001. p. 57-115.

MENDES, Gilmar Ferreira. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. *Repertório IOB de Jurisprudência*. n. 14. caderno 1. São Paulo: IOB, 2000. p. 370-371.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. Negócio Jurídico Indireto e Negócios Fiduciários. *Revista de Direito Civil Imobiliário, Agrário e Empresarial*. v. 29. ano 8. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1984. p. 81-94.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito Civil – parte geral*. v. 1. 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT [OECD]. *Glossary of Tax Terms*, disponível em http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html, acessos em 1.05.09 e em 7.08.09.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucros de coligadas e controladas no exterior e aspectos de elisão e evasão fiscal no direito brasileiro e no internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.102. São Paulo: Dialética, 2004. p. 95-122.

_____. O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 7. São Paulo: Dialética, 2003. p. 342-361.

_____. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 9. São Paulo: Resenha Tributária. 1984. p. 275-330.

_____. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 76, São Paulo: Dialética, 2002. p. 81-101.

OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina. 2007.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses. 2008.

PALAO TABOADA, Carlos. ¿Existe el fraude a la Ley tributaria?. *Revista de Contabilidad y Tributación*. n. 182. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1988. p. 3-28.

PALOMBELLA, Gianluigi. El abuso del derecho, del poder y del rule of law. *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*. n. 29. Alicante: Universidad de Alicante, 2006, p. 33-57.

PENTEADO, Luciano de Camargo. *Doação com encargo e causa contratual*. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

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

PEREIRA, Regis Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

_____. Da regra jurídica sobre fraude à lei. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*. n 50. ano 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 41-47.

PEREZ ARRAIZ, Javier. *El fraude de ley en el Derecho Tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch. 1996 .

PIANTAVIGNA, Paolo. Anti avoidance Law: L'ultimo Revirement della House of Lords. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXIV. n. 4. Milano: Giuffrè, 2005. p. 57-74.

PIETRO, Alessandro di. Presentazione. In: PIETRO, Alessandro di (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano: Giuffrè, 1999. p. XIII-XX.

PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995.

_____. L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche Della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva (nota di Giustizia Ue, Grande Sezione, causa C-255/02/2006). *Rivista di Diritto Tributario*. v. XVII, n. 1. Milano: Giuffrè, 2007. p. 17-26.

PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La economia de opción*. Madrid: Marcial Pons, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III. 2 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Tomo II. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Tomo IV, 2 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Tomo LIII, Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

PRATES, Homero. *Atos simulados e atos em fraude da lei*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.

PRATES, Renato Martins. *A Interpretação Tributária e a Questão da Evasão Fiscal*, Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

PREBBLE, Zoë. e PREBBLE, John. Comparing the general anti-avoidance rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law. I: *Bulletin for international taxation*. v. 62. n. 4. Amsterdam: IBFD, 2008. p. 151-170.

PUHL, Adilson Josemar. Distinção entre princípios e regras e o princípio da proporcionalidade ou razoabilidade. *Revista Jurídica Unigran*. Dourados: Unigran, 2001, p. 115-137.

REALE, Miguel. *Fontes e Modelos do Direito: para um novo paradigma hermenêutico*. São Paulo: Saraiva 1994.

REVIGLIO, Franco. Accrescere La deterrenza dell'evasione. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LXVII. n. 1. Milano: Giuffrè, 2008. p. 3-22.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Elisão Fiscal e a Lei Complementar nº. 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 83. São Paulo: Dialética, 2002. p. 141-149.

_____. A elisão fiscal na era dos valores. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. n. 44. ano 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 136-161.

_____. e ROCHA, Sergio André. (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin. 2008.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. (Coord.) *Planejamento Fiscal – teoria e prática*. São Paulo: Dialética. 1995.

_____. (Coord.) *Planejamento Fiscal – teoria e prática*. Vol. 2. São Paulo: Dialética. 1998.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil – Parte Geral*. V. 1. 27 ed. São Paulo: Saraiva. 1997.

ROLIM, João Dácio de Souza Pereira. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética. 2001.

ROPPO, Enzo. *O Contrato*. Coimbra: Almedina, 1988.

ROSEMBUJ, Túlio. El abuso del derecho y la realidad económica. *Quincena Fiscal*. n. 5, Pamplona: Aranzadi, 2008. p. 9-33.

_____. *El Fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. n. 8. ano XI. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972. p. 65-82.

RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Valencia: CISS, 1998.

RUSSO, Rafaele. FINNERTY, Chris. MERKS, Paulus. e PETRICCIONE, Mario. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam: IBFD. 2007.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda e Derecho – Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*. v. 2. Madrid: Instituto de Estudios Políticos. 1962.

SAKO, Emília Simeão Albino. e SILVA, Celismara Lima da. A aplicação do princípio da proporcionalidade na solução dos *hard cases*. *Revista dos Tribunais*. v. 832. ano 94. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 52-66.

SALDANHA, Nelson. *Estado de Direito, Liberdades e Garantias (Estudos de Direito Público e Teoria Política)*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

SANTOS, João Victor Guedes dos. Lucros no Exterior, Direito Comparado e o Princípio da Proporcionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 145. São Paulo: Dialética, 2007. p. 70-85.

SCHMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Alianza Editorial. s/d.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de Bitributação e Lei Interna – Investimentos na Ilha da Madeira – Efeitos da Lei nº 9.249/95. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.117. São Paulo: Dialética, 1997. p. 91-127.

_____. *Distribuição Disfarçada de Lucros*, São Paulo: Dialética, 1996.

_____. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 7. São Paulo: Dialética, 2003. p. 303-330,

_____. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.142. São Paulo: Dialética, 2007. p. 39-50.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A concepção de fraude fiscal e sua sanção. *Revista de Direito Tributário*. n. 86. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 103-107.

SELDON, Arthur. *The collected works of Arthur Seldon*. v. 5: Government Failure and Over-Government. Indianapolis: Liberty Fund, 2005.

_____. TULLOCK, Gordon. e BRADY, Gordon L. *Government failure: a primer in public choice*. Washington, DC: Cato Institute, 2002.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1954.

SOUZA, Hamilton Dias de. e FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 146. São Paulo: Dialética, 2007. p. 61-84.

STANCATI, Gianluca. Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria. *Rassegna Tributaria*. v. 51. n. 3. Roma: ETI, 2008. p. 776-798.

STUMM, Raquel Denize. *Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

TÁCITO, Caio. A razoabilidade das leis. *Revista de Direito Administrativo*. n. 204. Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 1-7.

TAMBELLINI, Paolo M. *L'elusione della norma tributaria*. Milano: Giuffrè, 2007.

TARCITANO, Alberto. Presupuestos, límites y consecuencias de la recharacterización tributaria de actos jurídicos – la experiencia argentina. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord.) *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorias Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004. p. 79-118.

TAX LAW REVIEW COMMITTEE [TLRC]. *Tax Avoidance*. IFS Commentary no. 64, London: Institute for Fiscal Studies, 1997. p. 59 a 63, disponível em <http://www.ifs.org.uk/comms/comm64.pdf>, acesso em 1.05.09

TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Torino: Utet. 1992.

TESORO, Giorgio. *Principii di Diritto Tributario*. Bari: Luigi Macri Ed., 1938.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons. 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. Barueri: *Quartier Latin*, 2005.

_____. *Direito tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Interpretação e integração das normas tributárias – reflexões críticas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 111-148.

_____. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (Coord.). *Tributação e Antielisão*. Livro 3, 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003. p. 19-101.

_____. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01). In: Oliveira Rocha, Valdir de (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 5. São Paulo: Dialética, 2001. p. 103-153.

_____. Medidas contra a evasão e elusão fiscal internacional no direito brasileiro. In: ALTAMIRANO, Alejandro C.. TORRES, Heleno Taveira. UCKMAR, Victor. (coord.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Ábaco, 2003. p. 923-948.

_____. Substituição Tributária – Regime Constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 70. São Paulo: Dialética, 2001. p. 87-108.

_____. Teoria da simulação de atos e negócios jurídicos. *Revista dos Tribunais*. v. 95. n. 849. São Paulo, 2006. p. 11-56.

_____. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.86. São Paulo: Dialética, 2002. p.34-49.

TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 305-338.

_____. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Normas Gerais Antielisivas. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 370-405.

_____. O Abuso de Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. In: *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. Barueri: Quartier Latin, 2004.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Tributação de Lucros no Exterior em face de Convenção Celebrada Segundo o Modelo da OCDE. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 87-114.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. Elisão e evasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*. n.13. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

_____. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 9. São Paulo: Resenha Tributária. 1984. p. 1-33.

VALENTE, Piergiorgio. L'Elusione nelle operazioni di riorganizzazioni societaria: problemi esegetici dell'art. 10, Legge 408/1990 e confronto com esperienze straniere. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. ano LVI. n.1. Parte Prima. Milano: Giuffrè, 1997. p. 115-147.

VAN RAAD, Kees. *Materials on International & EC tax law*. vol. 1. 5 ed. Leiden: International Tax Center, 2005.

VÉRGEZ, Juan Calvo. El alcance de La ocultación de datos a la administración como circunstancia calificadora de la infracción tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*. n. 138. Madrid: Editorial Civitas, 2008. p. 291-321.

VIDAL NETO, Pedro. *Estado de Direito: direitos individuais e direitos sociais*. São Paulo: LTr, 1979.

VILANOVA, Lourival. Fundamentos do Estado de Direito. *Revista de Direito Público*. n. 43/44. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 21-31.

VILLEGAS, Hector B. La evasión tributaria. *Revista de Direito Público*. n. 25. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 31-38.

YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso de direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*. Tese de doutorado em Direito Econômico e Financeiro apresentada à Comissão de Pós Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

_____. (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

XAVIER, Alberto. A norma geral antielisão da med. prov. 66/2002 e a tributação por analogia: uma brutal agressão ao princípio da legalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. n. 47. v.10. São Paulo, 2002. p. 39-42.

_____. *Direito Tributário e Empresarial – Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

_____. Evasão e elisão fiscal e o art. 51 do pacote. *Revista de Direito Tributário*. v. 11. n. 40. São Paulo, 1987. p. 190-197.

_____. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *O Negócio Indireto em Direito Fiscal*, Lisboa: Petrony, 1971.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZIZZO, Giuseppe. Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione. *Rassegna Tributaria*. v. 51. n. 1. Roma: ETI, 2008. p. 163-176.

ZOLO, Danilo. Teoria e crítica do Estado de Direito. In: COSTA, Pietro.; e ZOLO, Danilo (Coord.). *O Estado de Direito – História, teoria, crítica*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

ZOPPINI, Giancarlo. Abuso Del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo Studio sistemático dell'elusione fiscale). *Rivista di Diritto Tributario*. v. XV. n. 7-8. Milano: Giuffrè, 2005. p. 809-859.