

ELISÃO FISCAL

Parecer

Ives Gandra da Silva Martins *

Paulo Lucena de Menezes **

I. Introdução.

O cerne da dúvida suscitada volta-se para um possível questionamento, por parte das autoridades fazendárias, sobre o fundamento jurídico dos benefícios tributários que as operações societárias, já realizadas, devem gerar para a empresa consulente.

Não obstante o caso concreto, pelas informações fornecidas, não se enquadre perfeitamente no contexto do que é denominado genericamente de "planejamento

* Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

** Advogado em São Paulo, é membro do Terceiro Conselho de Contribuintes e Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

tributário" (*tax planning*),¹ na medida em que, existindo razões de caráter operacional e familiar, as aludidas operações societárias não foram realizadas com o único propósito de gerar uma vantagem fiscal, a possibilidade das mesmas serem avaliadas sob este prisma não pode ser afastada.

Esse tema, envolvendo a eficácia dos atos praticados pelos contribuintes com o intuito de reduzir ou eliminar a carga tributária incidente sobre determinadas operações, sempre foi polêmico e complexo, embora as divergências existentes refiram-se, em maior número, às interpretações pessoais de situações concretas do que, especificamente, aos conceitos jurídicos.

De início, deve-se registrar que não subsistem dúvidas de que os contribuintes dispõem de liberdade para pautar as suas condutas e os seus negócios da forma menos onerosa possível, não existindo regras que lhes imponham a obrigação de, entre duas ou mais realidades semelhantes, optar por aquela que

¹ Para CÂNDIDO HENRIQUE DE CAMPOS, "Planejamento Tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos" (Planejamento Tributário - Imposto de Renda/Pessoas Jurídicas, Atlas, 3ª edição, p. 23). Já na visão de NILTON LATORRACA, "denomina-se Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis" (Legislação Tributária: Uma Introdução ao Planejamento Tributário, Atlas, 8ª edição, p. 19).

implica no maior recolhimento de tributos. Não há norma jurídica expressa, nem comando moral,² ao que consta, neste sentido.

Como bem sintetiza LEROUGE, "qualquer um pode ordenar seu patrimônio ou seus interesses de tal maneira que o imposto tenha a menor incidência possível. O dever moral, assim com o dever cívico, não chegam ao extremo de obrigá-lo a tomar o caminho mais proveitoso para o Tesouro".³

Essa liberdade de escolha, à evidência, não é ilimitada.⁴

O obstáculo mais nítido (e legítimo) para a conduta dos contribuintes, e que, portanto, apresenta-se de forma inquestionável, consiste na lei.

Como o sistema tributário pátrio consagra o princípio da legalidade, por força das disposições constitucionais (arts. 5º, II e 150, I) e das normas que delas

² O plenário do XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário entendeu que "o planejamento tributário elaborado com o único fim de economizar impostos atende ao princípio da moralidade desde que compatível com as normas legais aplicáveis à espécie" (cf. Cadernos de Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 3, p. 533).

³ *Apud* HECTOR VILLEGAS, Direito Penal Tributário, EDUC/Resenha Tributária, p. 213.

⁴ O Primeiro Conselho de Contribuintes, em um determinado feito, decidiu de forma restritiva: "IRPJ. ELISÃO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. É princípio assente, na Doutrina e na Jurisprudência, que os contribuintes podem organizar seus negócios de modo a minorar a carga tributária, desde que antes de ocorrido o fato gerador e respeitados os permissivos legais. Evidentemente, o princípio não é amplo e irrestrito, a ponto de tolerar abuso desmesurado das formas jurídicas, divorciados de racional organização societária e empresarial.(...)"(Acórdão n. 101-80.801, julgado em 20.11.90).

decorrem (Código Tributário Nacional, arts. 97, 114 e 116), em consonância com a linha prevalecente nos textos constitucionais adotados a partir do século XVIII,⁵ a obrigação tributária somente emerge com a concretização de fatos que *devem estar descritos na lei*. Desta forma, todas e quaisquer ações ou omissões dos contribuintes que não deflagrarem a ocorrência destes fatos não têm o condão de acarretar qualquer repercussão tributária.

De se observar que, no plano tributário, o sentido conferido ao princípio da legalidade reveste-se de maior rigor, posto que este, obrigatoriamente, desdobra-se em três: o princípio da reserva absoluta de lei formal ("torna-se necessário que o fundamento legal do comportamento do órgão executivo seja um acto normativo dotado de força de lei, isto é, de um acto provindo de órgão com competência legislativa normal e revestido da forma externa legalmente prescrita"),⁶ o princípio da estrita legalidade ("mister se faz a integração absoluta do comando legal à hipótese conformada, não se admitindo a integração analógica ou a interpretação extensiva para alargar o espectro de atuação da norma tributária")⁷ e o princípio da tipicidade cerrada ("os tipos tributários, nos seus contornos essenciais não podem, assim, ser criados pelo costume ou regulamentos, mas apenas por lei". "Os tipos

⁵ Cf. VICTOR UCKMAR, Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, RT, p. 20 e seguintes.

⁶ Cf. ALBERTO XAVIER, Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, p. 285.

⁷ Cf. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Comentários à Constituição do Brasil, Saraiva, vol. 6, pp. 146-147.

legais de tributos contém uma descrição completa dos elementos necessários à tributação”).⁸

Colocando-se de uma forma ilustrativa, é como se as pessoas pudessem escolher os caminhos que desejam percorrer, segundo os seus interesses e conveniências, optando entre as trilhas que implicam na prática de fatos que são eleitos pela lei como fontes de obrigações tributárias e aquelas que, apesar de serem usualmente mais longas (ou mesmos mais custosas, quando avaliadas na totalidade), estão à margem de qualquer exigência legal. Estes caminhos, entretanto, apresentam uma única direção: ao se iniciar o percurso, a partir da opção que existia na encruzilhada (tributação ou não tributação), as características do atalho escolhido materializam-se, de forma definitiva (ocorrência ou não do fato gerador e do surgimento da obrigação tributária), como que registradas em uma fotografia.

Ao menos no plano doutrinário, há muito o assunto vem sendo estudado sob esse enfoque, tomando-se como paradigma o binômio elisão/evasão fiscal, que busca estabelecer as diferenças entre as opções lícitas e ilícitas a que teriam acesso os contribuintes, tendo-se como base, essencialmente, os meios eleitos pelo sujeito passivo e o momento em que se pratica o ato voluntário tendente a evitar, diminuir ou retardar a incidência tributária, em face da ocorrência do fato gerador.

⁸ Cf. ALBERTO XAVIER, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, RT, pp. 71 e 89.₅

Referidos conceitos, a grosso modo, correspondem ao contraste que os autores norte-americanos estabelecem entre *tax avoidance* (*'the minimization of one's tax liability by taking advantage of legally available tax planning opportunities'*) e *tax evasion* (*'illegally paying less in taxes than the law permits; committing fraud in filling or paying taxes'*).⁹

Segundo GILBERTO DE ULHÔA CANTO, essa distinção conceitual foi provavelmente apresentada, de forma pioneira, por ALBERT HENSEL, na 1ª edição de seu "Steuerrecht", em 1924, que foi traduzida por RUBENS GOMES DE SOUZA, a partir da edição italiana, nos seguintes termos: "o que distingue a elisão da fraude fiscal é que, neste último caso, trata-se de um descumprimento ilícito de obrigação já validamente surgida com a ocorrência do fato gerador, ao passo que na elisão impede-se o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador".¹⁰

Com o passar do tempo, a importância e a aplicação prática do tópico içaram-no como centro de interesse não apenas de conferências nacionais, como bem ilustra o XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário (1988),¹¹ mas também de inúmeros

⁹ Cf. Black's Law Dictionary, 6ª edição, pp. 1460-1461.

¹⁰ Cf. Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 13, obra coletiva, Resenha Tributária/C.E.E.U, p. 45.

¹¹ Naquela ocasião, conclui-se que "*elidir* é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo anteriores à ocorrência do fato gerador", ao passo que "*evadir* é evitar o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergar o

eventos internacionais, tais como as IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários (1970) ¹² e os Congressos da *International Fiscal Association* (1959 e 1983), além do recentíssimo II *Colóquio Internacional de Derecho Tributário*, que em um de seus painéis abordou as “*normas tributarias para la prevención de la elusión internacional*”. Os posicionamentos prevalecentes nestes eventos, contudo, não divergiram, substancialmente, das noções inicialmente propostas por HENSEL.

Por decorrência, cristalizou-se na doutrina nacional um entendimento razoavelmente uniforme acerca dos pontos distintivos que caracterizam as figuras da elisão e da evasão fiscal, as quais foram tão bem analisadas por estudiosos da magnitude de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, ¹³ GILBERTO ULHÔA CANTO ¹⁴

momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador” (Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 14, Resenha Tributária/C.E.E.U., p. 491).

¹² Consta da proposta de ANTÔNIO SAMPAIO DÓRIA, que foi designado como o relator brasileiro: “o conceito de *evasão* deve restringir-se às condutas ilícitas, adotadas pelo contribuinte para evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos já devido; e o de *elisão* deve ser reservado para aquelas condutas que, por meios lícitos, evitam ou retardam a ocorrência do fato gerador ou lhe reduzem os efeitos”.

¹³ “Pode-se conceituar a *elisão fiscal* (economia de imposto), como a ação do contribuinte que procura evitar ou reduzir a carga tributária, ou mesmo retardá-la, através de procedimentos lícitos, legítimos, admitidos por lei” (Compêndio de Direito Tributário, Forense, 3ª edição, v. I, p. 468)

¹⁴ “Se o contribuinte age ou se omite antes da ocorrência do fato gerador segundo definido na lei aplicável, e sempre no pressuposto de que o seu procedimento seja objetiva e formalmente lícito por não contrariar lei alguma, haverá elisão, enquanto que existirá evasão se o ato ou a omissão é posterior à ocorrência do fato gerador” (ob. cit., p. 41).

e RUBENS GOMES DE SOUZA,¹⁵ além daqueles que, no passado recente, debruçaram-se exaustivamente sobre o tópico.¹⁶

II. Evasão Tributária.

Confrontando-se esses conceitos com a situação proposta para análise, descarte-se, de plano, a existência de qualquer conduta possível de caracterizar a *evasão tributária*.

Essa colocação é válida, em verdade, independentemente da amplitude que for empregada para a caracterização dessa figura.

Não há evasão, em sentido *lato*, posto que, com base nas informações prestadas, não há ofensa direta à lei, além de as operações realizadas não encobrirem, deliberadamente, quaisquer obrigações tributárias. Em outras palavras, salvo as atividades habituais da consultante, que são regularmente submetidas à tributação, não é possível identificar a materialização de outros fatos geradores de

¹⁵ O ilustre autor, entretanto, utilizava o termo "fraude tributária" em contraposição à "evasão fiscal". No seu entender, para identificar as diferenças entre ambos, "o único critério seguro é verificar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados *antes* ou *depois* da ocorrência do respectivo fato gerador (§ 23): na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda, trata-se de fraude fiscal." (Compêndio de Legislação Tributária, Resenha Tributária, p. 138)

¹⁶ Vide as seguintes monografias: ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *Elisão e Evasão Fiscal*, Bushatsky; DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI, *Elisão Tributária*, RT; HERMES MARCELO HUCK, *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais de Planejamento Tributário*, Saraiva; e LUÍS EDUARDO SCHOUEI, *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação*, RT.

tributo, nem o surgimento de obrigações acessórias, e, muito menos, a presença dos necessários expedientes ardilosos tendentes a ocultar tais ocorrências das autoridades competentes, com o fito de não se pagar o montante devido.¹⁷

Também não como se falar em evasão em sentido *stricto*, posto que não é possível vislumbrar nenhum daqueles comportamentos tipificados no direito penal como *crimes contra a ordem tributária*.

Na acepção dos termos adotados anteriormente pela Lei n. 4.502/64 - que ainda servem de referência para o agravamento das multas na hipótese de lançamento de ofício (art. 4º, II da Lei n. 8.218/91 c/c art. 44, II da Lei n. 9.430/96) - não há *sonegação*,¹⁸ *fraude*¹⁹ ou *conluio*,²⁰ como também não restam caracterizadas as condutas atinentes às obrigações principais ("obrigações de

¹⁷ Não obstante uma situação decorra da outra, justifica-se a ressalva em face de determinados tipos penais serem *crimes de dano* ou *de mera conduta*, ou seja, não dependerem do resultado.

¹⁸ "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."

¹⁹ "Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

²⁰ "Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72."

pagar") ou acessórias ("obrigações de fazer") que são reprimidas, respectivamente, pelos arts. 1º ²¹ e 2º ²² da Lei n. 8.137/91, a qual, por seu turno, revogou a Lei n. 4.729/65. ²³

As demais leis esparsas que tratam de matéria penal, salvo melhor juízo, também não guardam correspondência com a realidade descrita por V.Sas.

²¹ "Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I. omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II. fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III. falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV. elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V. negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação."

²² "Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza: I. fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II. deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III. exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV. deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V. utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública."

²³ Cf. ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*, Max Limonad, pp. 319-333 e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *Da Sanção Tributária*, Saraiva, p. 114-121

A rigor, ao menos segundo os nossos critérios de avaliação, é cristalino que o quadro delineado pelas operações societárias não se insere no espectro da *evasão tributária*. As dúvidas e questionamentos que podem surgir, dizem respeito - dependendo, evidentemente, dos pressupostos adotados - à *elisão fiscal*. No entanto, como as fronteiras que delimitam esta figura tributária nem sempre são muito precisas, o que dá margem a divergências (e até mesmo sérios equívocos), convém analisar os fatos apresentados à luz dos principais institutos e métodos de interpretação que têm sido utilizados como parâmetros na apreciação da matéria, iniciando-se pela simulação.

Em atenção ao enfoque adotado na consulta, será dada ênfase para o entendimento prevalente no âmbito administrativo.

III. Simulação.

A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com a elisão.

As figuras não se equivalem, todavia, pois na simulação tem-se a pactuação de algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de se obter alguma vantagem. Na visão sintética e objetiva de PIERO VILLANI, o traço distintivo entre

ambas decorre de que "na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva".²⁴

Colocando-se de outra forma, duas realidades distintas concorrem na simulação: existe uma verdade aparente (jurídica), que se exterioriza para o mundo, e existe uma outra verdade (real), que não é perceptível, ao menos à primeira vista, e que se restringe ao círculo dos partícipes do engodo.

A causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico. Daí porque a própria legislação determina que a simulação não será considerada como defeito do ato ou negócio jurídico, "quando não houver *intenção* de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei" (CC, art. 103).

O Código Civil Brasileiro assim contempla a figura:

"art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I - Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

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

²⁴ Cf. Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 13, ob. cit., p. 589.

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

Frente à redação adotada pela norma, que se aplica ao direito tributário (CTN, art. 110), parte da doutrina entende que apenas as hipóteses taxativamente previstas podem caracterizar o ilícito. Nestes casos, esclarece ISO SCHERKERKEWITZ: "o ato simulado é nulo em consonância com a legislação civil, especificamente o art. 102 e seguintes do CC brasileiro, sem a necessidade do ajuizamento da ação prevista no art. 105, ação esta específica para a anulação do ato. (...) É irrelevante ao Fisco os efeitos civis do ato. Sendo este simulado, produzirá seus normais efeitos tributários (independentemente dos efeitos civis)." ²⁵

No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal. ²⁶ Para tanto, as autoridades fazendárias podem efetuar o lançamento ou a revisão de ofício (CTN,

²⁵ "Da evasão fiscal" in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 28, p. 64.

²⁶ O Código Tributário Alemão dispõe: "§ 42. (2) 1. Os negócios simulados e os atos simulados são irrelevantes para os efeitos da tributação. 2. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio jurídico, o negócio jurídico encoberto prevalecerá para efeito de tributação" (Cf. *Código Tributário Alemão*, tradução coordenada por DEJALMA DE CAMPOS, *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 31, p. 197).

art. 149, VII), sem observar o prazo decadencial fixado para as hipóteses de lançamento por homologação (CTN, art. 150, § 4º).²⁷

Farta é a jurisprudência existente a respeito do tema, especialmente na esfera administrativa, que permite melhor conhecer os contornos da figura. Confirme-se pela leitura dos seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos:

IPI. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO. Empréstimo ou financiamento para capital de giro mascarado por operação de compra e venda atípica. Simulação. A tributação do ato anulável independe de sua anulabilidade. Recurso especial provido. (Acórdão CSRF/02-0.167, data da sessão: 30.09.85)

IRPF. BASE DE CÁLCULO. AUFERIMENTO DE LUCROS EXTRACONTABILMENTE, ATRAVÉS DE SIMULAÇÃO DE PAGAMENTO DE COMISSÕES. Quando apurado que a pessoa jurídica reduziu ilegalmente os seus lucros, através da simulação de pagamentos de comissões, as parcelas glosadas na pessoa jurídica consideram-se integralmente distribuídas aos seus sócios, sujeitando-se, em consequência, a incidência prevista para o lucro distribuído e auferido pelos sócios ou titular da firma individual, face à

²⁷ Não tendo ocorrido o prévio recolhimento de tributos, aplica-se a regra do art. 173 do CTN, consoante o entendimento fixado pela jurisprudência judicial (súmula TFR n. 219) (cf. MIZABEL MACHADO DERZI, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, obra coletiva, Forense, p. 405) e administrativa (v.g. Acórdão CSRF/01-0.174, julgado em 25.11.81).

disponibilidade econômica por elas representadas. (Acórdão CSRF/01-0.414, data da sessão: 17.02.84).

IRPJ. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. MATÉRIA DE PROVA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos atos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes. (Acórdão CSRF/01-02.107, data da sessão: 02.12.96).

Observe-se, por outro lado, que para a caracterização da simulação alguns precedentes administrativos exigem, claramente, como pressupostos indispensáveis, a comprovação da existência de impedimentos para a realização do negócio jurídico questionado e da realidade ocultada, cabendo ao Fisco o ônus da prova. Os seguintes julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes enfocam este particular:

IRPJ. SIMULAÇÃO. DAÇÃO EM PAGAMENTO. ELISÃO FISCAL. Para que possa materializar a simulação é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Alegação de

haver sido forjado contrato de dação em pagamento, o qual permitiu que a empresa controladora, na qualidade de alienante de bens, viesse a realizar reserva de reavaliação, e, com isto, compensar prejuízos fiscais. Provas coligidas aos autos que não são, em seu conjunto, suficientemente sólidas para evidenciar a realização do ato dito simulado após a ocorrência do fato gerador.

(...) (Acórdão nº 101-91.376, data da sessão: 17.09.97)

IMPOSTO DE RENDA. PESSOA JURÍDICA CORREÇÃO MONETÁRIA DE VALORES DEPOSITADOS JUDICIALMENTE. (...) SIMULAÇÃO NA CISÃO. Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da cisão, não há como qualificar-se a operação de simulada. (...) (Acórdão n. 101-88.678, data da sessão: 23.08.95)

No caso ora examinado não se pode alegar a ocorrência de simulação, pois, à evidência, não existe uma situação encoberta, distinta daquela que é aparente. Ao contrário, a vontade declarada guarda perfeita identidade com a verdadeira intenção que motivou os atos empresariais, isto é, os atos jurídicos materializados não ocultam nenhum outro objetivo não revelado. Da mesma forma, as operações societárias não violam dispositivos legais nem foram efetivadas com o intuito de prejudicar terceiros, incluindo-se o Fisco.

IV. Interpretação econômica.

A construção teórica da doutrina conhecida por "interpretação econômica" é creditada a ENNO BECKER, que a desenvolveu originalmente na Alemanha, não obstante a mesma tenha sido acolhida posteriormente na Itália, pela chamada "Escola de Pádua" (com exceção de GRIZIOTTI), e na Suíça.

A idéia central que a caracteriza reside no destaque que é conferido ao conteúdo econômico do fato tributável, em detrimento dos aspectos formais que o cercam. Como asseverou WILHELM HARTZ, "na apreciação dos fatos geradores o que importa é compreendê-los em seu real conteúdo econômico, sem atentar para a forma accidental ou arbitrária que as partes lhes atribuíram. Casos com o mesmo apoio econômico recebem o mesmo tratamento tributário".²⁸

BECKER, que era um civilista, e não um estudioso do direito tributário - até porque este não existia como ramo autônomo do Direito, naquela ocasião - vislumbrou a necessidade de ser estabelecida uma cláusula geral que atenuasse o rigor do positivismo jurídico que imperava no século XIX e que favorecia, de forma abusiva, no seu modo de pensar, o não recolhimento de tributos. Assim, com base nos ensinamentos de IHERING, ele propôs a inclusão de duas cláusulas gerais no Anteprojeto do Código Tributário Alemão, que privilegiavam uma interpretação

finalística da norma tributária,²⁹ as quais terminaram sendo aprovadas em 1919, com a seguinte redação:

“§ 4º. Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias.

§ 5º. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil.

Haverá abuso no sentido do inciso I,

1. quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e
2. quando, segundo circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos.”

Por decorrência do elevado grau de abstração vertente desses preceitos, o aplicador da lei tinha autonomia para definir, valendo-se da hermenêutica e calcado nos resultados econômicos alcançados pelos agentes, se o tributo era ou não passível

²⁸ Cf. Interpretação da Lei Tributária, Resenha Tributária, p. 95.

²⁹ Cf. BRANDÃO MACHADO no prefácio da publicação brasileira da obra de HARTZ, ob. cit., p. 7.

de exigência. Tornou-se praticamente irrelevante, por conseguinte, as formas das quais se revestiam os negócios jurídicos, ou mesmos as causas que os motivaram: situações que apresentassem resultados econômicos semelhantes poderiam ser tributados nas mesmas bases.

Embora sem contar com uma aceitação unânime, a utilização do *critério econômico* como um instrumento de interpretação jurídica, associado ao vago conceito do *abuso de formas*, terminou criando raízes na Alemanha, o que em parte é atribuído ao trágico cenário econômico existente à época, bem como ao poder de que foi investido o próprio BECKER, quando este assumiu o cargo de juiz da Corte Financeira do *Reich*.³⁰ A rigor, verificou-se uma inversão de valores: a estrutura jurídica que havia sido concebida para combater a elisão fiscal, isto é, os excessos cometidos pelos contribuintes nos planejamentos tributários, passou a ser um instrumento eficaz de arrecadação, que, como relata a doutrina estrangeira, foi utilizado de forma *arbitrária* pelo Erário, visto que este se viu favorecido pela aplicação de critérios subjetivos, o que era abalizado pelas normas citadas.

O Código Tributário da Alemanha, desde então, sofreu alterações significativas, especialmente em 1931 e 1934, quando do advento da chamada *Lei de Adaptação Tributária*.

³⁰ Cf. BRANDÃO MACHADO, ob. cit., p. 13.

Com as inovações legislativas promovidas em 1977, porém, suprimiu-se a referência que existia acerca da aplicação do *critério econômico* de interpretação - o que, no entanto, não afastou o seu emprego pelas autoridades competentes - mantendo-se a norma que assegurava a utilização do *abuso de formas*, que passou a dispor:

"§ 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer o abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada." ³¹

Esclarece BRANDÃO MACHADO, a esse respeito, que "como o Código não define o que seja emprego abusivo de formas de direito privado, como aliás, não poderia fazê-lo, fica então a critério do aplicador da lei dizer o que é, ou não, abuso de forma", o que terminou repercutindo na utilização da analogia, seja como recurso de integração do ordenamento jurídico, seja como instrumento de aplicação do Direito. ³²

³¹ Cf. Novo Código Tributário Alemão, Forense/IBDT, p. 17. Observe-se que na versão atual (1998) a matéria é tratada de forma distinta: "§ 42. 1. A lei tributária não pode ser fraudada através do *abuso de direito*. 2. No caso de abuso nascerá o crédito tributário assim como nasce no caso de uma configuração jurídica adequada às operações econômicas" (ob. cit., p. 197) (grifamos).

³² Ob. cit., pp. 17-18.

Apesar desse método ter se alastrado para outros países europeus, como mencionado, a sua aplicação não foi homogênea, podendo-se identificar diferenças e características peculiares. Informa DINO JARACH que, "na Suíça, define-se a evasão fiscal como resultante de dois requisitos objetivos e um subjetivo: que as formas jurídicas civis eleitas pelas partes não sejam normais para a relação econômica que as partes se propõem levar a cabo; que se obtenha por este meio uma diminuição de impostos; que as partes tenham eleitas as formas jurídicas anormais para evitar um imposto ou lograr um menor".³³

Voltando-se para o direito pátrio, vários autores sustentaram a inexistência de óbices para o emprego, no Brasil, da técnica desenvolvida no direito alemão, no que se constata uma nítida influência dos trabalhos elaborados por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO. Nem sempre tais autores observaram, porém, que os estudos do celebrado autor foram desenvolvidos antes do advento do Código Tributário Nacional, em 1966.³⁴

³³ Cf. O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo, RT, p. 141.

³⁴ Na obra "Introdução ao Direito Tributário", publicada inicialmente em 1959, consta: "ao direito tributário só diz respeito a relação econômica a que esse ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa" (Forense, 4ª edição, p. 76). Já em "Fato Gerador da Obrigação Tributária", o mesmo autor consignou: "(...) a chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não

É verdade que GRAÇA ARANHA e RUBENS GOMES DE SOUZA, responsáveis pelo Anteprojeto do Código Tributário Nacional, chegaram até mesmo a avaliar a conveniência de se incorporar algo semelhante no direito brasileiro, razão pela qual fizeram constar do referido texto um preceito (art. 74) dispondo que “a interpretação da legislação tributária visará a sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidas como também àqueles que produzem ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes”.³⁵

Como tal previsão foi extirpada do texto final que veio a ser aprovado, o qual veda até mesmo a prática da analogia como método de integração, se dele decorrer a exigência de tributos (CTN, art. 108, § 1º), prevalece, de forma majoritária, o entendimento de que a “interpretação econômica” não se coaduna com os princípios tributários acolhidos pelo ordenamento jurídico brasileiro.³⁶ A este respeito, inclusive, na qualidade de relator geral do citado Congresso da *International Fiscal Association*, realizado em 1983, VICTOR UCKMAR fez constar de seu relatório: “A proibição da analogia é um dos principais pontos que têm impedido a introdução de

pagamento de determinado tributo”, acrescentando adiante que “tal método é perfeitamente adequado ao princípio da legalidade em matéria de fato gerador” (Forense, 6ª edição, pp. 17-18).

³⁵ Cf. HUGO DE BRITO MACHADO, *Temas de Direito Tributário II*, RT, p. 143

³⁶ Cf. CARLOS VALDER DO NASCIMENTO, *Interpretação no Direito Tributário*, obra coletiva, RT, pp. 65-67; GILBERTO DE ULHÔA COELHO, *Direito Tributário Aplicado*, Forense Universitária, p. 233; IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *Cadernos de Pesquisas Tributárias* n. 13, ob. cit., p. 130 e

normas legais semelhantes [ao modelo alemão] na Bélgica, México, Grécia, Itália e Brasil”.

O plenário do XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, também referido anteriormente, inclinou-se no mesmo sentido, ao reconhecer que “a denominada interpretação econômica não é acolhida pelo direito tributário brasileiro em razão do princípio da tipicidade, corolário do princípio da reserva absoluta da lei.”³⁷

Apesar de o assunto ser pacífico entre os estudiosos do direito tributário, nota-se que, no plano administrativo, a questão evoluiu de forma oscilante. No entanto, ainda que seja possível encontrar alguns posicionamentos isolados que adotam esse método hermenêutico como lastro, deve-se registrar que a Coordenação do Sistema de Tributação manifestou-se claramente contra a sua utilização (Parecer Normativo n. 563/71),³⁸ além de existirem decisões que são frontalmente contrárias a este entendimento, como se infere pela leitura da seguinte ementa:

IR. INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA QUE APRESENTAVA PREJUÍZOS FISCAIS ANTERIORMENTE À LEI N. 7.450/85. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA. INADMISSIBILIDADE. Inadmissível o uso

SACHA CALMON NAVARRO COELHO, Planejamento Fiscal - Teoria e Prática, obra coletiva, Dialética, vol. 2, p. 167-171.

³⁷ Cf. Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 14, ob. cit., p. 493.

³⁸ Cf. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 13, ob. cit., p. 23.

da chamada interpretação econômica, com vistas a considerar simulação e fraude fiscal os procedimentos relativos à incorporação de uma pessoa jurídica que apresentava lucros por outra que apresentava prejuízos fiscais, em data anterior à da vigência da Lei n. 7.450, de 23 de dezembro de 1985 (Acórdão n. 103-14.432, julgado em 14.12.93).³⁹

Diante dessas colocações, não há porque se avaliar as conseqüências da aplicação desse método de interpretação ao caso concreto.

V. Abuso de formas jurídicas e negócios indiretos.

Por decorrência da forma como foi originalmente adotada pelo Código Alemão, a "interpretação econômica" terminou por gerar "figuras autônomas", que normalmente são associadas à elisão, a começar pelo citado "abuso de formas jurídicas".

O aludido diploma legal, como visto, continha uma regra que dispunha sobre a interpretação (teleológica e econômica) da lei (§ 4º), e outra (§ 5º) que, fazendo referência ao *abuso de formas*, tinha por escopo disciplinar a interpretação dos "fenômenos, fatos e relações". No direito alemão, contudo, os negócios que eram reconhecidos como *abusivos*, e que davam margem à tributação, foram identificados com os chamados *negócios jurídicos indiretos*.⁴⁰

³⁹ Citado por JOÃO DÁCIO ROLIM, Planejamento Fiscal - Teoria e Prática, ob. cit., p. 55.

⁴⁰ Cf. BRANDÃO MACHADO, ob. cit., pp. 10 e 20.

Para TULLIO ASCARELLI, que é sempre lembrado neste tema,⁴¹ tem-se o negócio indireto quando as partes recorrem a determinado negócio jurídico para atingir, por meio dele, e de forma consensual e consciente, fins diversos daqueles que, em princípio, são próprios da estrutura do negócio adotado. PIERO VILLANI, por sua vez, sublinha que “a doutrina civilista costuma falar de negócio jurídico indireto, quando existe divergência entre o escopo prático perseguido pelas partes e a função típica própria da categoria a que pertence o negócio jurídico”.⁴²

Via de regra, o negócio jurídico indireto ocorre por meio de vários atos ou negócios isolados, mas que, como são pré-ordenados, terminam por formar uma única operação (que é, portanto, composta ou fracionada), com resultados vantajosos para os agentes que a conceberam. Consiste, em essência, no que o direito anglo-saxão denomina (e procurar combater) pela chamada *step-by-step transaction*.

Note-se, por oportuno, que o negócio indireto difere, significativamente, da simulação. Nesta última hipótese, as partes não desejam o que foi pactuado no plano jurídico, mas uma outra realidade, que remanesce subjacente. No negócio indireto, ao invés, o que foi pactuado corresponde fielmente à vontade dos contratantes, além do que, neste caso, a finalidade visada não é ilegal, apesar dela ser alcançada por vias oblíquas.

⁴¹ Cf. BRANDÃO MACHADO, ob. cit., p. 21 e HERMES MARCELO HUCK, ob. cit., p. 127.

⁴² Ob. cit., p. 603.

A questão óbvia que se coloca, é se tais negócios indiretos, em face da finalidade visada (economia de tributos), são compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro.

Em que pesem algumas posições respeitáveis em sentido contrário,⁴³ parte considerável da doutrina entende que não há como se reprimir o *negócio indireto* ou o *abuso de formas*⁴⁴ no contexto do sistema tributário brasileiro, salvo - e aqui nem todas as opiniões convergem - por meio de presunções ou ficções jurídicas, que devem constar de prévia disposição legal. Entretanto, apesar das tentativas frustradas ocorridas no passado, com esta finalidade, das quais o art. 51 da Lei n. 7.450/85⁴⁵ e o subsequente Parecer Normativo CST n. 46/87⁴⁶ são os exemplos

⁴³ Cf. RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, p. 221 e SAMPAIO DÓRIA, *ob. cit.*, pp. 113-114.

⁴⁴ Cf. LUCIANO DA SILVA AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, p. 218; LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI, *ob. cit.*, p. 85; PLÍNIO JOSÉ MARAFON, *Cadernos de Pesquisas Tributárias* n. 13, *ob. cit.*, p. 534, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, *Curso de Direito Tributário*, obra coletiva, CEJUP, v. 1, p. 372.

⁴⁵ A norma apresentava a seguinte dicção: "art. 51. Ficam compreendidos na incidência do imposto sobre a renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram do ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto sobre a renda."

O Primeiro Conselho de Contribuintes, contudo, moderou a aplicação do preceito:

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - APLICAÇÃO DO ARTIGO 51 DA LEI Nº 7.450/85 - Não ficando comprovada a ocorrência de simulação, não se pode aplicar o artigo 51 da Lei nº 7.450/85" (Acórdão n. 101-86.383, data da sessão: 27/04/94).

mais significativos, no momento não há um comando legal genérico que autorize a desconsideração de atos jurídicos que são válidos, isoladamente, somente porque eles foram praticados de forma pouco usual ou porque, quando analisados em conjunto, sugerem a ocorrência de elisão fiscal.

De se destacar, que o Supremo Tribunal Federal reconheceu, em várias circunstâncias, a legalidade desses procedimentos, sendo clássicas as decisões proferidas nos Recursos Extraordinários n. 79.460⁴⁷ e 82.447.⁴⁸

A base jurídica prevalecente, em quase todos os processos judiciais, foi alcançada pela compreensão integrada e sistemática do ordenamento jurídico, a partir não apenas da consagração do princípio da legalidade (CTN, art. 97), mas também do necessário reconhecimento de que não há obrigação tributária sem que se verifique a materialização do fato gerador estipulado, no plano concreto, cujo momento de ocorrência é identificado de forma precisa (CTN, art. 116), mesmo quando sujeito a condições (CTN, art. 117). Acresça-se o entendimento de que a lei

⁴⁶ Vide o estudo de HENRY TILBERY, "Parecer Normativo CST n. 46/87: Uma nova orientação para coibir o planejamento tributário?" in *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 13/87, p. 175.

⁴⁷ Este julgado é analisado por GILBERTO DE ULHÔA CANTO in *Cadernos de Pesquisas Tributárias* n. 13, ob. cit., pp. 46-48, sendo também apontado por ALBERTO XAVIER, como um importante precedente (*Direito Tributário Internacional do Brasil, Forense*, 3ª edição, p. 273, nota 75).

⁴⁸ Esse processo é mencionado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, como subsídio para justificar a validade dos negócios jurídicos indiretos ("Cisão, Fusão e Incorporação como instrumentos de Planejamento Tributário" in *Revista de Estudos Tributários* n. 5, p. 127).

tributária não pode, na definição do fato gerador, distorcer os conceitos jurídicos prevalentes na esfera do direito privado, por decorrência de comandos legais expressos (CTN, arts. 109 e 110).

No que tange ao plano administrativo, LUÍS EDUARDO SCHOUEI aponta um importante precedente do Segundo Conselho de Contribuintes, em que se reconheceu, por maioria de votos, a inexistência da figura do *abuso de formas* no direito tributário brasileiro. Consta do voto do Relator: "De se levar em consideração que no CTN não se encontram disposições semelhantes às dos §§ 41 n. 2 do Código Tributário Alemão. (...) Nessas condições, no nosso sistema jurídico o problema resolver-se-á segundo o princípio da legalidade, das teorias do fato gerador e da tipicidade legal".⁴⁹

Em síntese, ainda que as operações societárias sob exame pudessem ser questionadas com base na teoria do *abuso de formas* ou dos *negócios jurídicos indiretos*, a consulente estaria amparada pela jurisprudência administrativa e judicial.

⁴⁹ Ob. cit., p. 81.

VI. Abuso de Direito.

No cenário brasileiro, o debate sobre a elisão tributária foi reaceso com as idéias propugnadas por MARCO AURÉLIO GRECO, que foram difundidas por intermédio de vários trabalhos acadêmicos.⁵⁰

Em uma apertadíssima síntese, o consagrado jurista sustenta que, desde o advento da Constituição Federal de 1988, verificou-se a passagem de um Estado de Direito para um Estado Democrático de Direito. Com esta mudança, além de valores hospedados no sistema constitucional pretérito, que autorizavam a livre opção de condutas negociais por parte dos contribuintes, tais como a livre iniciativa e a propriedade, houve um redirecionamento dos objetivos sociais almejados, entre os quais se sobressai a busca por uma sociedade mais justa e solidária (CF, art. 3º, III).

Nesse novo contexto, independentemente de inovações legislativas, os planejamentos tributários encontrariam limites na figura do *abuso de direito*, que como ressalta o próprio autor, não guarda correspondência com a "interpretação econômica", já analisada.

⁵⁰ Vide, entre outros, os seguintes estudos: "Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária", Dialética, e "Planejamento Fiscal e Abuso de Direito" in "Imposto de Renda - Conceitos, Princípios e Comentários", obra coletiva, Atlas, pp. 82-94.

Segundo a tese do *abuso de direito*, os contribuintes continuariam a ter liberdade para organizar os seus negócios, das formas mais vantajosas e adequadas possíveis, desde que os procedimentos efetuados neste sentido não tenham por objetivo *exclusivo* a economia de tributos. Nas palavras do tributarista, "os negócios que não tiverem nenhuma causa real, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e como tal assumem caráter abusivo; neste caso, o fisco a eles pode opor-se, desqualificando-se fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato".⁵¹

Esse entendimento encontra ecos na doutrina nacional⁵² e estrangeira,⁵³ além de guardar alguma semelhança com a sistemática adotada pelos sistemas anglo-

⁵¹ "Planejamento Fiscal e Abuso de Direito, ob. cit., p. 92.

⁵² Para HERMES MARCELO HUCK, "muito embora não haja no Brasil, a exemplo de outros países, uma espécie de norma geral tributária permitindo a desconsideração do ato jurídico julgado abusivo e a tributação do resultado econômico alcançado pelo agente, não se pode negar que o planejamento tributário, quando estruturado apenas por uma condição elisiva, mas sem qualquer finalidade comercial senão a da economia fiscal, pode ser taxado como forma de abuso de direito, sujeitando-se à desconsideração para efeitos tributários" (Planejamento Fiscal - Teoria e Prática, ob. cit., p. 15).

⁵³ Embora tratando do "abuso de formas", HECTOR VILLEGAS destacou "*si se recurre a formas manifestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido y si esa anormalidad de 'ropaje jurídico' no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta fraudulenta*

saxão e norte-americano, nos quais se exige uma real motivação para os negócios (*business purpose*).

A grande maioria dos juristas brasileiros, contudo, manifestou-se contra tais colocações, em face, principalmente, dos seguintes argumentos: a) a transposição da formulação jurisprudencial norte-americana, e mesmo do modelo de abuso de direito francês, esbarra no art. 108, § 1º do CTN, que impede o uso da analogia como um instrumento para se exigir tributos;⁵⁴ b) o fato da motivação do ato ou negócio ser apenas tributária não encontra óbices legais no direito positivo;⁵⁵ c) como no Brasil impera o princípio da estrita legalidade, a atuação do Estado está adstrita ao âmbito de atuação da norma legal.⁵⁶

De se observar, outrossim, que antes mesmo do novo debate envolvendo o *abuso de direito*, não apenas existiam posições doutrinárias divergentes sobre o assunto,⁵⁷ como a própria Administração tinha reconhecido, ao menos em algumas

y, por ende, ilícita, aun cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado" (*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, 7ª edição, p. 387).

⁵⁴ Cf. JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO, "Sobre o abuso do direito no planejamento tributário" in *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 20/95, p. 363.

⁵⁵ Cf. RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, "Cisão, Fusão e Incorporação como instrumentos de planejamento tributário", ob. cit., p. 126 e LUCIANO DA SILVA AMARO, ob. cit., p.220.

⁵⁶ Cf. SIDNEY SARAIVA APOCALYPSE, "Planejamento Tributário no Brasil" in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 22, p. 74.

⁵⁷ Para ALBERTO XAVIER a elisão não se confunde "com o *abuso de direito*, por não estar em causa um direito subjetivo cujo exercício seja anti-social ou danoso, mas uma esfera de liberdade do

situações, que a motivação dos atos negociais é irrelevante para definir os reflexos tributários decorrentes dos mesmos, como se nota pela leitura da seguinte ementa:

IRPJ. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DIVERGÊNCIA ENTRE O ENQUADRAMENTO LEGAL E A DESCRIÇÃO DOS FATOS. (...) IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO - Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. **Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.** (...) (Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão n. 101-88.316, data da sessão: 16.05.95) (grifamos)

No nosso entender, a teoria do *abuso de direito* esbarra de forma incontornável - antes de qualquer outro aspecto jurídico - na ausência de previsão legal conferindo à fiscalização autoridade para ultrapassar o limite da estrita legalidade, buscando outros elementos e subsídios para afirmar ou não a validade jurídica, ainda que sob o prisma tributário, de cada operação individualizada.

particular na escolha dos meios oferecidos pelo direito para a realização dos seus interesses" (Direito Tributário Internacional do Brasil, ob. cit., p. 236).

A relevância de uma norma geral com esse perfil, nos moldes adotados por outros países (*v.g.* Alemanha, Argentina, Espanha etc.), é reconhecida pelo próprio incentivador desse debate, que foi um dos colaboradores do projeto apresentado pelo Instituto dos Advogados de São Paulo - IASP, por ocasião da Revisão Constitucional de 1993, o qual sugeriu a inserção do seguinte preceito no plano constitucional:

"artigo ... Os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica das pessoas para contribuir.

Alternativa I (Proposta por HAMILTON DIAS DE SOUZA): Parágrafo único. O disposto neste artigo não pode ser elidido por qualquer prática, sem alcance geral, que implique redução ou eliminação de tributo.

Alternativa II (Proposta por MARCO AURÉLIO GRECO): Parágrafo único. Para assegurar o disposto neste artigo, poderá a Administração tributária, para efeitos fiscais, considerar ineficazes os atos que contenham por sua causa exclusiva o objetivo de reduzir o ônus tributário".

Ressalte-se que a necessidade de se implementar mudanças na legislação, com o intento de coibir as práticas e estratégias de elisão fiscal, tem se mostrado uma preocupação comum no cenário internacional. Recentemente, vários países discutiram propostas neste sentido (*v.g.* Grã-Bretanha e Holanda), enquanto, outros,

como os Estados Unidos, chegaram a efetivar mudanças reais (*Tax Reform Act* de 1986).⁵⁸

No Brasil, o assunto continua a ter desdobramentos, de forma que o Anteprojeto de Lei Complementar que propõe a alteração do Código Tributário Nacional, em curso no Congresso Nacional, prevê a inclusão de um parágrafo único no art. 116 deste diploma, com a seguinte dicção:

"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 estabelecidos em lei."

Três observações, a título de conclusão, parecem-nos cabíveis.

A primeira, que embora óbvia, é a mais oportuna, em face do quadro ora examinado: se está sendo proposta a inclusão de uma norma legal que permita tais procedimentos é porque, no momento, não existe base legal para tanto. Por conseguinte, as operações não poderiam ser questionadas. Mais do que isto, ainda que a aludida proposta legislativa venha a ser aprovada, ela não poderá ser aplicada retroativamente, pois não se enquadra nas hipóteses admitidas (CTN, art. 106).

⁵⁸ WEBLEY, ROBBEN, ELFFERS & HESSING, *Tax Evasion: An experimental approach*, Cambridge University Press, p. 135.

Em segundo lugar, observa-se que a finalidade visada pelo Anteprojeto é totalmente diversa daquela proposta pelo Instituto dos Advogados de São Paulo: enquanto esta última tinha um maior alcance, visando a análise global das operações pela confrontação dos resultados alcançados com os motivos que as justificaram; o citado Anteprojeto também permite que determinadas operações sejam desconsideradas, mas somente "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".

Ocorre que, no caso específico do Anteprojeto, parece que o texto limita-se apenas a atos *fraudulentos*, posto que, nas duas situações previstas, exige-se uma *dissimulação*, isto é, a constatação da existência de atos que procuram ocultar, encobrir, disfarçar. Pela literalidade do preceito, portanto, as hipóteses previstas são nitidamente de *evasão fiscal*.

Por fim - e aqui não se pretende apresentar um posicionamento conclusivo, mas apenas ressaltar um aspecto que merece melhor reflexão - nota-se que o Anteprojeto procura solucionar o problema da elisão fiscal no plano infra-constitucional. Por conseqüência, seria o caso de se indagar se a lei complementar dispõe de tais prerrogativas, em virtude do que dispõe a Constituição Federal, não só no que tange ao espaço de atuação que foi reservada para esta (CF, art. 146,

III), mas também dos demais direitos e garantias assegurados aos cidadãos, como é o caso da livre iniciativa (CF, art. 1º, IV).⁵⁹

Aliás, deve-se até mesmo inquirir, em face do sistema tributário constitucional em vigor, sobre a possibilidade de uma norma constitucional com esse perfil e finalidade.⁶⁰

Essa colocação, é bom realçar, apresenta-se em um plano distinto daquela que - sustentam alguns - foi apreciada pelo Poder Judiciário (v.g. IPMF). No entanto, ela é meramente especulativa, no caso, não sendo relevante para a consulta formulada, a qual esperamos ter respondido a contento.

⁵⁹ Cf. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, ob. cit., p. 469.

⁶⁰ Para CARL SCHMITT, "*los límites de la facultad de reformar la Constitución resultan del bien entendido concepto de reforma constitucional. Una facultad de 'reformar la Constitución', atribuida por una normación legal-constitucional, significa que una o varias regulaciones legal-constitucionales pueden ser sustituidas por otras regulaciones legal-constitucionales, pero sólo bajo el supuesto de que queden garantizadas la identidad y continuidad de la Constitución considerada como un todo*" (*Teoría da la Constitución*, Alianza Universidad Textos, p. 119).