

REVISTA de INFORMAÇÃO LEGISLATIVA

Brasília • ano 49 • nº 194
abril/junho – 2012

SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS DO SENADO FEDERAL

Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil

Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro

Marciano Seabra de Godoi

Sumário

1. Introdução. 2. Elisão, evasão e elusão tributária. 3. Evolução histórica e situação atual do combate à elusão tributária na Espanha. 3.1. A fraude à lei tributária em sua versão original do Código Tributário de 1963. 3.2. A reforma legislativa de 1995. 3.3. O atual Código Tributário (2003) e a figura do “conflito na aplicação da norma tributária”. 3.4. Conclusão sobre a situação atual da norma geral antiabuso espanhola. 4. Evolução histórica e situação atual do combate à elusão tributária no Brasil. 4.1. Normas gerais antielusão constantes do Anteprojeto e Projeto de Código Tributário Nacional elaborado por Rubens Gomes de Sousa. 4.2. O Código Tributário Nacional de 1966 e a completa ausência de normas gerais antielusão. 4.3. Formação de uma doutrina majoritariamente formalista e avessa à possibilidade de combater as fraudes à lei tributária mediante normas gerais. 4.4. A norma introduzida no CTN pela Lei Complementar 104, de 2001. 4.5. A Medida Provisória 66/2002. 4.6. O conceito amplo e causalista de simulação como a efetiva norma geral antielusão em vigor no ordenamento brasileiro. Análise da jurisprudência brasileira (tribunais administrativos e judiciais). 5. À guisa de conclusão: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro.

Marciano Seabra de Godoi é professor nos cursos de graduação, mestrado e doutorado em Direito da PUC Minas, em Belo Horizonte. É mestre em Direito Tributário pela UFMG (1999) e doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri (2004), com Pós-Doutorado (bolsista da CAPES) na Universidade Autônoma de Madri, onde foi professor visitante nos anos de 2011-2012.

1. Introdução

O objetivo do presente artigo, viabilizado por bolsa de estudos concedida pela CAPES para atividades de pós-doutorado na Espanha, é realizar uma investigação de direito comparado sobre o funcionamento,

no ordenamento tributário da Espanha e do Brasil, das normas gerais antiabuso ou antielusão, ou seja, das normas gerais destinadas ao combate dos planejamentos tributários considerados abusivos ou artificiosos.

A experiência demonstra que, além dos problemas relativos à pura e simples sonegação fiscal, há uma tendência natural de que uma parcela dos contribuintes (geralmente aqueles com mais capacidade econômica e maior acesso a jurisdições estrangeiras, especialmente os paraísos fiscais) procure desviar-se de suas obrigações tributárias, recorrendo, dentro de uma aparente legalidade e com o apoio técnico de assessores especializados, a esquemas negociais artificiosos (planejamentos tributários abusivos), que manipulam e distorcem normas jurídicas em busca de vantagens econômicas indevidas.

As chamadas normas gerais antiabuso, ou normas gerais antielusão, constituem um conjunto de medidas legislativas ou de construções jurisprudenciais por meio do qual o ordenamento de diversos países do mundo capitalista desenvolvido vem procurando, desde as primeiras décadas do século XX, resolver essa delicada equação: combater com eficácia os planejamentos tributários abusivos, sem negar aos contribuintes as garantias do Estado de Direito, e sem ter que sobrecarregar a legislação tributária com centenas de regras casuísticas, feitas sob medida para cada novo planejamento tributário engendrado artificialmente no mercado.

A principal justificativa para o estudo do tema no momento atual é que, no final de 2010, o governo brasileiro trouxe a público¹ sua intenção de finalmente regulamentar a norma geral antiabuso criada pela Lei Complementar 104 em 2001, que

¹ Nos dias 4 e 5 de outubro de 2010, a Escola de Administração Fazendária – ESAF – do Ministério da Fazenda realizou o Seminário Internacional sobre Regulamentação da Norma Geral Antielisiva, em Brasília.

somente passará a gerar efeitos concretos depois que o Congresso Nacional definir, em lei ordinária, os procedimentos para sua aplicação.

Nesse contexto, justifica-se a iniciativa de investigar os resultados a que a Espanha chegou ao cabo de sete anos de aplicação da nova versão de sua norma geral antiabuso aprovada em dezembro de 2003. Como Brasil e Espanha, ademais dos fortes laços culturais, têm vivências jurídicas assemelhadas – ambos são tributários da secular tradição romano-germânica do *civil law* e ambos se afirmam constitucionalmente como Estados Democráticos de Direito² –, o conhecimento dos desafios enfrentados pela Espanha nesses sete anos de aplicação da norma geral antiabuso, com seus logros e seus fracassos, terá muita valia para o processo legislativo de regulamentação da norma brasileira.

Não se trata, naturalmente, de assimilar acriticamente soluções jurídicas engendradas em outro país, nem de buscar um modelo ideal de norma geral antiabuso. Trata-se de conhecer e refletir sobre a experiência de um país cultural e politicamente próximo ao Brasil a respeito de um tema jurídico tão controverso aqui como lá, e por motivos bastante semelhantes, para fazer chegar aos operadores do direito brasileiro e aos formuladores da política tributária brasileira as devidas sugestões e ponderações acerca do tratamento legislativo da norma geral antiabuso.

Nossa intenção é contribuir concretamente com o processo legislativo que redundará na definição de um importante aspecto do sistema tributário nacional, cuja conformação jurídica consiste numa das mais importantes políticas públicas diu-

² O art. 1º da Constituição espanhola de 1978 afirma que a Espanha “se constitui num Estado social e democrático de Direito (...)”. O art. 1º da Constituição brasileira de 1988, claramente inspirado na Constituição espanhola, afirma que a República Federativa do Brasil “constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”.

turnamente desenvolvidas pelos Estados contemporâneos.

O marco teórico do presente estudo é constituído pela tese de doutorado que defendemos em 2004 na Universidade Complutense de Madri (GODOI, 2005). Segundo essa postura teórica, a imposição de limites aos planejamentos tributários ditos sofisticados é tarefa necessária em qualquer Estado Democrático de Direito que pretenda aplicar com justiça o seu sistema tributário. A norma de incidência tributária há muito perdeu o ranço de norma odiosa ou excepcional que lhe atribuía o ultraliberalismo do século XIX, portanto deve-se admitir que, tal como qualquer norma jurídica, a norma de incidência tributária está sujeita a ser defraudada por meio de um comportamento que no ramo do direito civil se denomina de fraude à lei ou abuso do direito. Nos ordenamentos vinculados à tradição do *civil law*, como o brasileiro, a imposição de limites aos planejamentos tributários ditos sofisticados é tarefa na qual o protagonismo deve caber ao legislador, e sua omissão em desempenhar tal tarefa provoca sérias perdas de legitimidade e racionalidade na atividade de combate aos planejamentos tributários que a administração, sob controle do Poder Judiciário, certamente desempenhará.

2. Elisão, evasão e elusão tributária

No Brasil, a expressão *elisão tributária* é bastante utilizada e designa tradicionalmente os comportamentos lícitos por meio dos quais os contribuintes organizam e dispõem sua vida patrimonial e negocial de modo a, sem infringir o ordenamento jurídico, atrair a menor carga possível de obrigações tributárias (DÓRIA, 1971; MARTINS, 1988). Na Espanha, esses comportamentos são conhecidos pela expressão *economía de opción*, utilizada já em 1952 num estudo de José Larraz que se tornaria um clássico nessa matéria (LARRAZ, 1952). Elisão tributária no Brasil e *economía de opción*

na Espanha significam o mesmo que *tax planning* nos países anglo-saxões, *risparmio d'imposta* na Itália e *optimisation fiscale* na França (DI PIETRO, 1999).

Em contextos constitucionais em que, sob o modo capitalista de produção e apropriação de riquezas, vigoram a livre iniciativa³ e a economia de mercado⁴, não chega a ser objeto de real controvérsia a existência do direito de pessoas físicas e jurídicas buscarem reduzir, por meio do planejamento de suas ações econômicas e financeiras, suas obrigações tributárias (VOGEL, 1997; PISTONE, 1995). A proclamação constitucional da função social da propriedade⁵ ou do dever solidário de contribuir, por meio dos impostos, para o sustento dos gastos públicos⁶ não constitui óbice ao direito de o contribuinte praticar elisão tributária ou de realizar *economías de opción*.

Se o contribuinte evita, reduz ou posterga o pagamento dos tributos por meio de condutas ilícitas, que implicam infração do ordenamento jurídico, tem-se o fenômeno que se designa genericamente com a expressão *evasão tributária* (IFA, 1983). Nesse caso, que no Brasil também pode ser denominado de *sonegação tributária*, o contribuinte pratica o fato gerador da obrigação e busca de maneira fraudulenta escapar do dever de recolher o tributo. Um exemplo típico de evasão tributária é a prática comum de vender um imóvel por determinado preço e registrar o contrato de compra e venda por um valor inferior ao realmente recebido pelo vendedor, de modo a buscar escapar do dever de pagar o imposto sobre o ganho de capital ocorrido na operação.

Na evasão tributária, o difícil ou o problemático para o aplicador da norma é afastar as manobras fraudulentas de ocultação

³ Vide Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), art. 1º, IV, art. 170, *caput*.

⁴ Vide Constituição Espanhola de 1978 (CE), art.38.

⁵ Vide CF/88, art. 170, III, art. 5º, XXIII.

⁶ Vide CE, art. 31.1.

ou engano engendradas pelo contribuinte e eventualmente por terceiros. Afastadas essas manobras, a constatação da infração do ordenamento jurídico é incontroversa. Portanto, nos supostos de evasão o caráter devido do tributo é admitido de plano, sem que se apresentem problemas reais e efetivos de interpretação ou de qualificação jurídica.

Com base nas afirmações acima, pode-se dizer que na elisão se evita a prática do fato gerador do tributo, ao passo que na evasão o que se busca é ocultar a realização do fato gerador do tributo.

A expressão *elusión fiscal* começou a ser utilizada pela doutrina espanhola na década de 60 do século XX (PALAO TABOADA, 1966, p. 677-695; HERRERO MADARIAGA, 1976, p. 319-334). Com essa expressão, designa-se o comportamento pelo qual o contribuinte se utiliza de meios artificiosos e abusivos para, sob uma aparência de legalidade e licitude, buscar evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou buscar se colocar dentro do pressuposto de fato de um regime tributário mais benéfico, criado pela legislação para abarcar outras situações. A expressão *elusión fiscal* designa o mesmo que a expressão inglesa *tax avoidance* e a expressão italiana *elusione* (DI PIETRO, 1999).

Curiosamente, em Portugal a doutrina utiliza a expressão *elisão fiscal* para designar esse fenômeno de “evitação abusiva de encargos fiscais” (SALDANHA SANCHES, 2006, p. 22), ou de “planeamento fiscal abusivo” (COURINHA, 2004, p. 15). Ou seja, a mesma expressão em língua portuguesa – elisão fiscal – tem significados bem distintos no Brasil e em Portugal: no Brasil designa os planejamentos tributários perfeitamente lícitos e eficazes, executados sem abuso ou artificiosidade, ao passo que em Portugal designa os planejamentos tributários abusivos e artificiosos.

No Brasil, a expressão *elusão fiscal* somente passou a ser utilizada por alguns doutrinadores em período recente (GODOI,

2007a, p. 237-288), por motivos que serão analisados na seção 4 do presente estudo.

Para descrever e compreender a conduta de *elusión fiscal*, ou seja, de planejamentos tributários ilegítimos ou abusivos, a doutrina e o legislador tributário historicamente lançaram mão de institutos jurídicos secularmente conhecidos e estudados no direito civil, que foram incorporados às chamadas *normas gerais antiabuso* (GODOI, 2005, p. 133-136).

Nos países com ordenamento jurídico de tradição romano-germânica, o legislador tributário descreveu e combateu o fenômeno da elusão por meio de normas gerais que o caracterizavam como uma espécie de fraude à lei (Alemanha, Holanda, Espanha, Portugal) ou como uma forma de abuso do direito (França). Já nos países anglo-saxões, essa conduta foi compreendida e combatida diretamente pela jurisprudência, que, primeiro nos Estados Unidos (GUSTAFSON, 1997) e posteriormente na Inglaterra (FROMMEL, 1991; BALLARD; DAVISON, 2002), pouco a pouco foi desenvolvendo uma doutrina que desconsidera, para efeitos tributários, os atos e negócios jurídicos que, em seu conjunto, se mostrem desprovidos de substância econômica e racionalidade empresarial, que visem exclusivamente a reduzir encargos tributários sem respeitar a teleologia que deve presidir a interpretação e aplicação das normas tributárias (PALAO TABOADA, 2002; RUIZ ALMENDRAL, 2006; PÉREZ ROYO, 2005).

Em suma: enquanto na *evasão* o que se busca é ocultar a prática do fato gerador ou ocultar da Administração os reais elementos da obrigação tributária, na *elisão* (tal como se utiliza esse termo no Brasil) e na *elusão* fiscal o objetivo do contribuinte é praticar atos e negócios jurídicos que não provoquem ou provoquem na menor medida possível a incidência de obrigações tributárias, com a diferença de que, na *elusão*, os atos e negócios engendrados pelas partes são abusivos/artificiosos, posto que sua formalização não reflete os reais *propósitos*

práticos buscados pelas partes e distorcem as finalidades e objetivos contidos nas normas que regulam a espécie, enquanto que na *elisão* (tal como se utiliza esse termo no Brasil) a conduta das partes é considerada perfeitamente válida e eficaz.

3. Evolução histórica e situação atual do combate à elusão tributária na Espanha

3.1. A fraude à lei tributária em sua versão original do Código Tributário de 1963

A figura da elusão tributária e o mecanismo para seu combate foram previstos expressamente num dos artigos do Código Tributário (*Ley General Tributaria*) criado na Espanha no ano de 1963. Para compreender esse primeiro tratamento legislativo dado ao tema, é necessário recorrer à já citada obra de José Larraz (1952), que assentou as bases metodológicas sobre essa questão, que viriam a ser posteriormente positivadas no Código Tributário de 1963.

Larraz (1952) concebeu a elusão tributária como uma espécie de fraude à lei, tal como já havia ocorrido em décadas anteriores na Alemanha, Suíça e Holanda. Segundo ele, na elusão o contribuinte busca uma economia tributária de *má-fé*, no sentido de burlar o espírito da lei e preservar somente sua letra, confiando numa interpretação automática e acrítica das normas aplicáveis ao caso. Larraz (1952, p. 61) propunha que o combate à elusão consistisse em dar “uma interpretación extensiva a la letra gravatoria, quedando el negocio *in fraudem* fiscalmente parificado con el que se rehuyó, y burlado quien del Erario pretendió burlarse”.

A solução legislativa adotada pelo Código Tributário de 1963 seguiu exatamente essa linha. No art. 24 desse Código, o fenômeno da elusão foi tratado como um caso de *fraude de Ley*, definido como aquelas atividades “realizadas com o propósito provado de eludir o imposto, sempre que produzam um resultado equivalente ao derivado do fato imponible”. Diante desses

casos, o Código autorizava o intérprete/aplicador a estender “mais além de seus termos estritos” o âmbito do fato imponible previsto na lei. A norma contida no Código de 1963 exigia a abertura de um “procedimiento especial” para que a Administração tributária pudesse declarar a existência de uma fraude à lei tributária, procedimento no qual a Administração deveria apresentar a prova da existência da fraude à lei e dar audiência ao contribuinte.

3.2. A reforma legislativa de 1995

Como grande parte da doutrina considerou que o art. 24 do Código estaria autorizando erroneamente a utilização da analogia como instrumento de combate à elusão (PALAO TABOADA, 1966), o Código espanhol sofreu uma reforma significativa em 1995. Essa alteração situou em normas distintas a figura da analogia (art. 23.3) e a figura do mecanismo de reação à fraude à lei tributária (art. 24)⁷. A reforma de 1995 também procurou aproximar o conceito de fraude à lei tributária ao conceito mais geral de fraude à lei que passara a figurar no Título Preliminar do Código Civil espanhol a partir de 1973⁸. Com essa reforma de 1995, a fraude à lei tributária passou a ser caracterizada como “atos, fatos ou negócios jurídicos realizados com o

⁷ Alguns doutrinadores, como Falcón Y Tella (1995), continuaram a defender que, mesmo após a reforma do Código tributário em 1995, o mecanismo de reação à fraude à lei tributária em nada se parecia à fraude à lei do direito civil e consistia numa simples autorização legal para gravar determinadas situações com base na analogia. Para nossas críticas a esse posicionamento, ver também Godoi (2005, p. 205-220).

⁸ O art. 6.4, que compõe o Título Preliminar do Código Civil espanhol, dispõe: “Os atos realizados ao amparo do texto de uma norma que persigam um resultado proibido pelo ordenamento jurídico, ou contrário a ele, serão considerados como executados em fraude à lei e não impedirão a devida aplicação da norma que se houver tratado de eludir”. Há um julgado do Tribunal Constitucional espanhol (STC 37/1987) que considera que o combate à fraude à lei é um mecanismo necessário para assegurar a eficácia das normas jurídicas em geral, sendo o art. 6.4 do Código Civil aplicável a todo o ordenamento e não só ao âmbito do direito civil.

propósito de eludir o pagamento do tributo, *amparando-se no texto de normas ditadas com distinta finalidade*, sempre que produzam um resultado equivalente ao derivado do fato imponible” (o trecho destacado corresponde à identificação que se procurou estabelecer entre a fraude à lei tributária e a fraude à lei prevista no Código Civil).

A reforma do Código Tributário realizada em 1995 também procurou resolver outro problema. É que os casos de elusão tributária vinham sendo combatidos pela Administração por outra via que não a do mecanismo de reação à fraude à lei tributária. Essa outra via era a da qualificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelas partes conforme as “situações e relações econômicas que efetivamente existam ou se estabeleçam pelos interessados, com independência das formas jurídicas que se utilizem” (art. 25.3 do Código em sua redação original). A possibilidade de combater os casos de elusão recorrendo a esses tão amplos poderes de qualificação (SÁINZ DE BUJANDA, 1966, p. 522-550), e sem a necessidade de abrir os procedimentos especiais exigidos para a declaração da fraude à lei tributária, fez com que o art. 24 do Código (fraude à lei) ostentasse, na verdade, uma pouquíssima relevância prática (PALAO TABOADA, 1996, p. 3-20; AGUALLO AVILÉS; PÉREZ ROYO, 1996, p. 51-56).

Por isso, a reforma de 1995 revogou o art. 25.3 acima mencionado, e passou a dispor que “o tributo será exigido de acordo com a natureza jurídica do pressuposto de fato definido pela lei (...)” – art. 28.3 do Código, com a redação após a reforma de 1995.

Após essa reforma de 1995, esperava-se que o combate às operações de elusão fosse ser realizado pela via da abertura dos procedimentos especiais exigidos para a declaração da fraude à lei tributária. Contudo, não foi isso o que de fato aconteceu. Mesmo após a reforma de 1995, manteve-se a tendência de a Administração qualificar as operações de elusão como “negócios indiretos”, “negócios fiduciários” ou “negócios

simulados” e promover sua regularização recorrendo aos dispositivos legais que tratam da qualificação tributária de acordo com os atos e negócios “efetivamente realizados pelas partes, com independência das formas ou denominações jurídicas utilizadas pelos interessados” (art. 25 do Código, após a reforma de 1995).

Há amplo consenso doutrinário (PALAO TABOADA, 2001, p. 127-139) no sentido de que a reforma de 1995 não logrou alterar essa tendência porque continuaram atuando dois fatores de claro efeito de desincentivo para a utilização do mecanismo específico de correção da fraude à lei. Em primeiro lugar, há o fato de que o Código espanhol proíbe a imposição de multas administrativas aos casos de fraude à lei, ao contrário do que ocorre nos casos de simulação e nos casos em que a Administração se limita a corrigir um erro de qualificação jurídica cometido pelo contribuinte. Em segundo lugar, a exigência de um *procedimiento especial* para declarar a fraude à lei dá a essa via um grau de complexidade e incerteza do qual a Administração naturalmente tende a escapar, preferindo uma via mais expedita e simples.

3.3. O atual Código Tributário (2003) e a figura do “conflito na aplicação da norma tributária”

O atual Código Tributário (*Ley General Tributaria*), aprovado em 2003, pretendeu inovar no tema dos mecanismos de combate à elusão fiscal (ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, 2010; SANZ GADEA, 2009; RUIZ ALMENDRAL; ZORNOZA PÉREZ, 2005; DELGADO PACHECO, 2004; GARCÍA NOVOA, 2004).

A tradicional figura da fraude à lei tributária foi substituída por uma nova figura, batizada estranhamente de “conflito na aplicação da norma tributária”⁹, tal como previsto nos artigos 15 e 159 do Código.

⁹ Como indica Carlos Palao Taboada (2009, p. 167), essa denominação é “técnicamente tosca, pues los conflictos en la aplicación de las normas tributarias

Na exposição de motivos do Código de 2003, afirma-se que essa nova figura estaria livre dos problemas de aplicação do mecanismo da fraude à lei tributária. A novidade consistiu em tentar fixar critérios mais precisos, que pudessem diferenciar, com mais nitidez que a norma anterior, os casos de elusão dos casos de meras *economías de opción*¹⁰. Esses critérios cumulativos explicitados no art. 15.1 do texto legal de 2003 são conceitos já presentes em normas gerais antiabuso de outros países. Veja-se a redação do dispositivo (nossa tradução):

“Art. 15. Conflito na aplicação da norma tributária.

1. Entender-se-á que existe conflito na aplicação da norma tributária quando se evite total ou parcialmente a realização do fato imponible ou se diminua a base de cálculo ou o montante do tributo mediante atos ou negócios nos quais estejam presentes as seguintes circunstâncias:

a) Que, individualmente considerados ou em seu conjunto, [os atos ou negócios] sejam notoriamente artificiosos ou impróprios para a consecução do resultado obtido.

b) Que de sua utilização não resultem efeitos jurídicos ou econômicos relevantes, distintos da economia fiscal e dos efeitos que seriam obtidos com os atos ou negócios usuais ou próprios.”

A ideia sempre cativante de mais segurança jurídica parece de fato explicar a iniciativa de se haver definido com mais clareza, na própria legislação, os requisitos para a aplicação da norma geral anti-

pueden plantearse por motivos que nada tienen que ver con la elusión tributaria” . Juan Manuel Herrero de Egaña (2003, p. 1155) também formula críticas certas a essa denominação, que aparentemente teve a intenção de retirar da elusão tributária todo e qualquer conteúdo pejorativo, como se se tratasse de um comportamento neutro do ponto de vista ético-jurídico.

¹⁰ Fernando Pérez Royo (2011, p. 253) afirma que o art. 15 do Código atual “ha definido los requisitos sustanciales de la figura [fraude à lei tributária/conflito na aplicação da norma tributária] en términos menos abstractos o conceptuales que la [LGT] anterior”.

buso. Contudo, os critérios explicitados nas alíneas *a* e *b* do art. 15.1 do Código de 2003 representam basicamente a adoção da teoria do abuso de formas jurídicas, tradicionalmente ligada ao mecanismo do combate à fraude à lei tributária. Por isso a nova regulamentação do tema da elusão não deve ser vista como uma negação ou um distanciamento do mecanismo anterior da fraude à lei tributária (art. 24 do Código de 1963), e sim como uma tentativa de dar mais nitidez a critérios implícitos e subentendidos na norma anterior (PALAO TABOADA, 2006, p. 112).

A busca de maior segurança jurídica também parece haver motivado a nova configuração dos aspectos procedimentais para a declaração da existência de conflito na aplicação da norma tributária. Segundo os arts. 159 do Código Tributário (Lei 58/2003) e 194 do Regulamento de Administração e Fiscalização Tributária (Real Decreto 1.065/2007), a competência para declarar a existência do conflito não é conferida a cada um dos agentes administrativos que fiscalizam o imposto, mas reservada exclusivamente a uma Comissão de quatro membros (todos eles funcionários da Fazenda Pública) estreitamente vinculada ao órgão central responsável por responder as consultas tributárias formuladas pelos contribuintes. A ideia parece clara: garantir que o repertório de decisões sobre a existência ou não de conflito seja coerente e consistente com o repertório de decisões que interpretam a legislação tributária como um todo, no bojo de processos de consulta tributária.

A respeito da reação do ordenamento aos casos de elusão tributária, o Anteprojeto de Código Tributário elaborado pelo Poder Executivo espanhol previa originalmente uma autorização para imposição de multas administrativas naqueles casos em que o contribuinte houvesse atuado “com ânimo defraudatório”. Como houve forte crítica do Conselho de Estado espanhol e da doutrina contra essa possibilidade, acabou sendo

mantido no Código de 2003 o mesmo regime previsto anteriormente: o reconhecimento da existência de um conflito (antes chamado de fraude à lei tributária) provoca a aplicação da norma tributária que o contribuinte procurou eludir, a cobrança do tributo e dos juros de mora, não cabendo a imposição de multas administrativas. Vale ressaltar que um considerável número de doutrinadores considera injusta a proibição de imposição de multas administrativas aos casos de conflito/fraude à lei tributária (RUIZ ALMENDRAL, 2006, p. 130; GARCÍA BERRO, 2010, p. 93-95; PÉREZ ROYO, 2005, p. 28).

Passados mais de sete anos da entrada em vigor do atual Código Tributário, os desígnios de mudança e inovação do legislador parecem longe de haverem sido alcançados. A norma geral antielusão à qual a Administração realmente recorre na grande maioria dos casos de planejamentos abusivos segue sendo a norma sobre simulação (art. 16 do Código Tributário¹¹), que permite a imposição de multas administrativas e não exige a abertura de um procedimento especial para sua declaração.

A novidade dos últimos anos é a linha jurisprudencial que vem se consolidando no Tribunal Supremo espanhol (equivalente ao Superior Tribunal de Justiça na organização judiciária brasileira) no sentido de aplicar aos casos de elusão um conceito amplo de simulação. Para avaliar se há ou não simulação em casos de alegada elusão fiscal, o contribuinte geralmente alega que se deve avaliar isoladamente cada um dos atos e negócios jurídicos estabelecidos pelas partes, mas o Tribunal Supremo rechaça essa orientação e leva em conta o sentido prático

global do conjunto de atos e negócios praticados pelo contribuinte, bem como seus reais efeitos econômicos e empresariais¹².

A respeito dos critérios estabelecidos pelo legislador no art. 15.1 do Código de 2003 a fim de caracterizar os casos de conflito na aplicação da norma tributária (notória artificialidade dos negócios praticados, não existência de efeitos jurídicos ou econômicos distintos da economia fiscal e dos efeitos que seriam obtidos com os negócios usuais ou próprios), sua aplicação prática pela Administração tributária permanece um mistério, pois não se criou um canal institucional que dê publicidade, ainda que parcial, às decisões das Comissões encarregadas de decidir sobre a existência ou não de conflitos. Por isso ainda não há condições de a comunidade jurídica ter acesso a informações essenciais como o número de decisões já tomadas pelas Comissões, a proporção entre as decisões que declararam e as decisões que não declararam o conflito, e, principalmente, qual foi a racionalidade jurídica que presidiu a interpretação, pelas Comissões, dos referidos critérios legais contidos no art. 15 do Código.

No que diz respeito ao regime das sanções às figuras da fraude à lei tributária e do conflito na aplicação da norma tributária, a situação atual na jurisprudência pode ser descrita da seguinte maneira. Se os tribunais qualificarem os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte como fraude à lei tributária, a imposição de multas administrativas ou eventuais sanções criminais (pelo crime de defraudação tributária) fica proibida, conforme decidiu o Tribunal Constitucional espanhol

¹¹ “Art. 16. Simulação. 1. Nos atos ou negócios nos quais exista simulação, o fato imponible gravado será o efetivamente realizado pelas partes. 2. A existência de simulação será declarada pela Administração tributária no correspondente lançamento tributário, sem que dita qualificação produza outros efeitos que os exclusivamente tributários. 3. Na regularização devida como consequência da existência de simulação serão exigidos juros de mora e, sendo o caso, a sanção cabível”.

¹² Exemplos de decisões do Tribunal Supremo que adotam esse conceito amplo de simulação: sentença de 20 de setembro de 2005 (RJ 2005, 8361); sentença de 18 de março de 2008 (RJ 2008, 2707); sentença de 27 de maio de 2008 (RJ 2008, 2870); sentença de 15 de julho de 2008 (RJ 2008, 3911); sentença de 28 de maio de 2009 (RJ 2009, 4414); sentença de 25 de setembro de 2009 (RJ 2009, 5487); sentença de 2 de abril de 2011 (RJ 2011, 2919); sentença de 29 de junho de 2011 (RJ 2011, 5608).

na sentença de 10 de maio de 2005 (STC 120/2005); contudo, se os mesmos atos e negócios jurídicos forem qualificados pelos tribunais de justiça como simulados, a imposição de multas administrativas e sanções penais são admitidas, mesmo que aquela qualificação tenha sido feita a partir de um conceito amplo de simulação, já que o Tribunal Constitucional considera que não cabe a ele se imiscuir na competência dos tribunais de justiça para a qualificação penal das condutas (sentença de 27 de outubro de 2008 - STC 129/2008)¹³.

3.4. Conclusão sobre a situação atual da norma geral antiabuso espanhola

Caso se consolide realmente a linha jurisprudencial hoje predominante no Tribunal Supremo, que combate as elusões sofisticadas por meio de um conceito amplo de simulação, em que a pedra de toque é a *causa* ou o objetivo prático perseguido pelos negócios jurídicos avaliados globalmente e não individualmente considerados, a norma geral do conflito na aplicação da norma tributária terá escassa importância prática. Nesse caso, será esse conceito amplo de simulação a verdadeira norma geral antielusão do sistema jurídico espanhol.

4. Evolução histórica e situação atual do combate à elusão tributária no Brasil

4.1. Normas gerais antielusão constantes do Anteprojeto e Projeto de Código Tributário Nacional elaborado por Rubens Gomes de Sousa

Em 1951, por sugestão dos então parlamentares Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto,

¹³ Florián García Berro (2010, p. 89-91) critica fortemente essa sentença, que qualifica como “um passo decepcionante” em relação às expectativas criadas pelo Tribunal Constitucional com a anterior STC 120/2005. Da mesma opinião é Juan Zornoza Pérez (2010, p. 562-563), que critica que o Tribunal Constitucional haja assumido “mecanicamente y sin mayores análisis la calificación de simulación, con renuncia al examen de sus elementos”.

Rubens Gomes de Sousa iniciou a redação de um anteprojeto de Código Tributário Nacional, que, segundo os planos de Baleeiro e Bilac Pinto, seria por eles apresentado à Câmara dos Deputados (BALEEIRO, 1975, p. 5-33).

O Anteprojeto, finalizado por Gomes de Sousa em 1952, não chegou a ser apresentado à Câmara dos Deputados por Baleeiro e Bilac Pinto. Em 1953, Baleeiro sugeriu ao Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha que o Governo promovesse a codificação do direito tributário em nível nacional, e indicou o nome de Gomes de Sousa para presidir a comissão que se encarregaria da elaboração do Projeto. A comissão foi constituída - sob a presidência de Gomes de Sousa - em 1953, e em 1954 o Projeto de Código Tributário Nacional foi enviado pelo Presidente da República Getúlio Vargas ao Congresso Nacional (SOUSA, 1954).

Apesar de esse Projeto remetido ao Congresso Nacional em 1954 nunca ter sido apreciado e votado pelo Legislativo, ele constituiu a base do que veio a ser aprovado em 1966 - já sob o regime ditatorial instalado em 1964 - como *Código Tributário Nacional* (Lei 5.172, de 1966).

Tanto o Anteprojeto como o Projeto de Gomes de Sousa (1954) continham algumas normas um tanto confusas, que buscavam traduzir a visão da *consideração econômica* do direito tributário tal como formulada nas primeiras décadas do século XX na Alemanha¹⁴. O art. 74 do Projeto (derivado do art. 129 do Anteprojeto) dispunha que “a interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes”.

Nos seus comentários ao Projeto, Rubens Gomes de Sousa (1954, p. 181)

¹⁴ Sobre a chamada “interpretação econômica do direito tributário” e o processo de evolução histórica dessa ideia, ver também Godoi e Saliba (2010, p. 268-293).

afirma que tal dispositivo “inspirou-se” no art. 9º do Código Alemão de 1931. O dispositivo do Código alemão estabelecia que “na interpretação das leis tributárias devem ser consideradas sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias”. O dispositivo do Código alemão simplesmente aponta para os pressupostos de uma interpretação finalística e teleológica, sem determinar a orientação geral no sentido da tributação de fatos capazes de “produzir resultados equivalentes” aos fatos previstos nas normas de incidência tributária. Parece-nos, portanto, que Rubens Gomes de Sousa (1954) se inspirou menos no próprio art. 9º do Código alemão e mais nos comentários de Enno Becker (bastante criticados pelos próprios alemães) ao referido dispositivo.

Como o Anteprojeto e o Projeto adotavam uma norma que resvalava para a interpretação econômica do direito tributário em sua versão primitiva, não era coerente que adotassem em outro dispositivo uma norma destinada a combater pontualmente os casos de elusão ou fraudes à lei tributária. Mas tal ocorria. No art. 131, parágrafo único do Anteprojeto de Gomes de Sousa (1954)(art. 86 do Projeto), dispunha-se:

“Art. 131. Os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua conceituação própria, salvo quando seja expressamente alterada ou modificada pela legislação tributária.

Parágrafo único. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução do tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica

efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art. 129, quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam aos legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar.”

A redação do artigo é criticável, pois no abuso de formas ou no abuso das possibilidades de configuração do direito não se trata de usar formas não usuais ou não correntes, e sim de formas artificiosas, distorcidas e manipuladas. De todo modo, é de se registrar a preocupação do Anteprojeto e do Projeto de “cercear a evasão tributária procurada através do que a doutrina alemã chama ‘o abuso de formas de direito privado’”. Rubens Gomes de Sousa (1954, p. 195-196) também entendia que tal dispositivo era de se aplicar em casos de fraude à lei tributária.

4.2. O Código Tributário Nacional de 1966 e a completa ausência de normas gerais antielusão

A equivocada obstinação de Alfredo Augusto Becker (1999) em vincular o autoritarismo em geral e o nazismo em particular a qualquer forma de doutrina que combata o abuso do direito ou a fraude à lei no direito tributário parece ter sido determinante para que o Código Tributário Nacional de 1966, ao contrário do Anteprojeto (1953) e do Projeto (1954) anteriormente preparados por Rubens Gomes de Sousa (1954), não contivesse qualquer norma geral antielusão. A julgar pelo depoimento do próprio Becker (1999), seu amigo Rubens Gomes de Sousa, em dezembro de 1965, teria lhe enviado uma carta, na qualidade de Presidente da Comissão que redigiu o Código Tributário Nacional, rogando-lhe um Parecer Jurídico que demonstrasse que “a ‘Teoria do Abuso das Formas Jurídicas e a Interpretação Econômica das Leis Fiscais’ era um absurdo jurídico (...) uma teoria introduzida no Código Tributário

alemão pelo Nazismo e que autorizou a morte financeira dos contribuintes alemães de forma igual à morte física dos judeus” (BECKER, 1999, p. 30-31).

É estranho Becker (1999) afirmar que essa teoria teria sido “introduzida” no Código Tributário alemão pelo nazismo, pois, por suas leituras, ele sabia certamente que essa norma surgiu no Código de 1919 e permaneceu no direito alemão – como permanece até hoje (artigo 42 do Código de 1977) – após a queda do nazismo. Também é estranho que Rubens Gomes de Sousa (1954), após introduzir em seu Anteprojeto (art. 131, parágrafo único) e manter no seu Projeto de Código Tributário (art. 86) uma norma antielusão combatendo o abuso das formas jurídicas e a fraude à lei tributária, tenha requerido um parecer de Alfredo Augusto Becker destinado a sepultar sua própria iniciativa.

Mas o que é mais estranho é que Rubens Gomes de Sousa, que, segundo Becker (1999), teve a ideia de pedir o seu referido parecer em 1965, tenha defendido de forma expressa, em palestra dada no Seminário organizado pelo Prof. Geraldo Ataliba na PUC-SP, em 1971, exatamente a ideia de aplicar a interpretação econômica “à hipótese, que se poderia dizer ‘patológica’, do chamado ‘abuso de formas’, ou seja, da distorção das formas do direito privado pelos contribuintes, com intenção de evadir o imposto” (SOUSA, 1975, p. 373).

O único dispositivo do Código Tributário Nacional de 1966 que alguma parcela da doutrina brasileira considera ter relação com o tema do combate à elusão tributária é o artigo 109, que dispõe:

“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.”

A interpretação desse art. 109 não é fácil. Ricardo Lobo Torres (2006, p. 147) afirma que o dispositivo tem duas partes conflitan-

tes entre si, a primeira parte valorizando a forma e o direito privado, a segunda parte valorizando a substância e o direito tributário. Johnson Barbosa Nogueira (1982, p. 54) afirma que o art. 109 adota uma espécie de interpretação econômica consistente na autonomização do direito tributário em detrimento dos conceitos privatísticos. Rubens Gomes de Sousa (1954), por sua vez, responsável pela paternidade intelectual do dispositivo, interpreta-o de uma maneira extremamente confusa e pouco convincente¹⁵.

A nosso ver, o art. 109 se destina a delimitar o papel que os princípios gerais de direito privado têm na interpretação da lei tributária. Caso a legislação tributária faça menção a conceitos, institutos e formas de direito privado (salário, doação, hipoteca, usufruto etc.) sem criar uma conceituação própria desses institutos para fins de aplicação da norma tributária, o art. 109 determina que o intérprete deve lançar mão dos princípios gerais de direito privado para verificar o alcance ou o sentido desses institutos. Se a lei tributária impõe um imposto sobre os contratos de *leasing* (sem transfigurar seu sentido oriundo do direito privado) e se num caso concreto se discute se o imposto é devido ou não exatamente porque se discute se a operação é ou não de *leasing*, o intérprete da lei tributária terá eventualmente que recorrer aos princípios gerais de direito privado implícitos na legislação do *leasing* para verificar o verdadeiro alcance do instituto, e consequentemente concluir pela incidência ou não do imposto. Isso é o que se estatui na primeira parte do art. 109: “os princípios gerais de direito privado utilizam-se, para pesquisa da definição, do conteúdo e do

¹⁵ “O conteúdo real deste dispositivo é, portanto, um mecanismo para permitir ao aplicador da lei contrariar as manobras de evasão, aplicando, aliás, a norma geral de direito processual, de que o juiz, quando se convença de que as partes instauraram o processo para obter resultado diverso daquele que aparece, dará sentença por forma que obste esse resultado, ou seja, ao abuso da lei” (SOUSA, 1975, p. 378).

alcance de seus institutos e formas (...). Na redação do Projeto (art. 76), ficava mais claro o sentido dessa norma: “os princípios gerais de direito privado constituem método ou processo supletivo de interpretação da legislação tributária unicamente para pesquisa da definição, conteúdo e alcance próprios dos conceitos, formas e institutos de direito privado a que faça referência aquela legislação [tributária]...”.

No entanto, a segunda parte do art. 109 determina que o intérprete não use os princípios gerais de direito privado para interpretar a própria legislação que regule os efeitos ou as consequências tributárias da prática daqueles institutos, conceitos e formas de direito privado. Luciano Amaro exemplifica muito bem essa questão, ao afirmar que os princípios (contidos, por exemplo, no Código de Defesa do Consumidor) que informam a relação entre o consumidor e o fornecedor não podem ser usados para interpretar normas tributárias relativas às obrigações desse consumidor (como contribuinte) para com o fisco. Da mesma forma, “o empregado, hipossuficiente na relação trabalhista, não pode invocar essa condição na relação tributária cujo pólo passivo venha a ocupar” (AMARO, 2007, p. 219).

Em resumo: se a legislação tributária não se referir a institutos e conceitos do direito privado ou a eles se referir transformando seu sentido “para fins de aplicação da legislação tributária”, não caberá utilizar os princípios gerais do direito privado para verificar o alcance da norma. Contudo, se a legislação tributária fizer menção a um instituto do direito privado sem lhe especificar um sentido diferente, então o conceito desse instituto tal como configurado no direito privado será *determinante* para concluir se a lei tributária incidirá ou não, e os princípios gerais de direito privado podem ser utilizados para investigar se num caso concreto houve ou não a prática daquele instituto de direito privado. Fora disso, fora dessa investigação do alcance ou do conteúdo de um instituto do direito pri-

vado mencionado na legislação tributária, os princípios gerais de direito privado são irrelevantes em matéria tributária. Tal conclusão está em linha com o art. 108 do CTN, que não prevê em seus incisos (“processos supletivos de interpretação” na expressão do art. 75 do Projeto) os princípios gerais de direito privado, daí o Relatório de Rubens Gomes de Sousa (1954, p. 183) ao Projeto de CTN afirmar que o art. 76 do Projeto (atual art. 109) “completaria” a norma do atual art. 108.

Não vemos nesse art. 109 a marca da interpretação econômica no sentido pejorativo da presunção absoluta de que os conceitos de direito privado mencionados pela norma tributária têm sempre um conteúdo distinto do conceito privado, ou no sentido de permitir ao intérprete a livre investigação dos fatos a fim de aplicar o mesmo tratamento tributário a situações economicamente semelhantes. Tampouco vemos neste artigo um mecanismo para “permitir ao aplicador da lei contrariar as manobras de evasão” mediante abuso do direito, como afirmou Gomes de Sousa (1954, p. 184), pois não vemos como o contribuinte elusor poderia buscar se escudar, na urdidura dos atos artificiosos e abusivos, nos “princípios gerais de direito privado”.

4.3. Formação de uma doutrina majoritariamente formalista e avessa à possibilidade de combater as fraudes à lei tributária mediante normas gerais

Como vimos nas primeiras seções do presente estudo, a maioria das legislações e dos juristas dos países ocidentais comunga da consciência de que, a partir de um certo ponto, o planejamento tributário ou a elisão fiscal, ainda que não configurem evasão ou sonegação, já não se mostram idôneos para atingir seus objetivos. Como afirma o jurista alemão Klaus Vogel (1997, p. 77), “o planejamento tributário pode alcançar um ponto acima do qual não pode ser tolerado por um sistema jurídico que pretende conformar-se a princípios de justiça”. Por isso esses

países dividem os comportamentos dos contribuintes que resistem aos tributos em três campos: elisão/*economía de opción* (lícita, eficaz), evasão tributária (ilícita e sujeita a multas e sanções penais) e elusão tributária (planejamentos tributários abusivos/artifíciosos) (ZIMMER, 2002, p. 21-67).

No Brasil, a maioria dos tributaristas atuais ainda se recusa a admitir a existência de um terceiro campo distinto da elisão e da evasão tributária. Por isso mesmo é que, ao contrário dos demais países ocidentais, ainda não existe um termo ou uma expressão consagrada na doutrina brasileira para designar os fenômenos que vimos chamando neste estudo de elusão tributária. Em estudo publicado em 2001, afirmamos que a elusão seria “um tipo de planejamento [tributário] que não é nem propriamente simulado nem propriamente elisivo” (GODOI, 2001, p. 110). Heleno Torres publicou em 2003 uma obra que utiliza exatamente a expressão *elusão tributária* para designar o conjunto de atos que se diferenciam tanto da elisão quanto da evasão (TORRES, 2003).

Consideramos que se devem classificar as atuações dos contribuintes em *três* campos (e não em dois campos, como ainda é usual na doutrina brasileira) e utilizar o termo elusão para nomear o conjunto das condutas pelas quais o contribuinte procura evitar a incidência da norma tributária mediante formalizações jurídicas artificiosas e distorcidas. Afinal de contas, o vocábulo *elusão*, ainda que não dicionarizado, é termo que deriva do verbo *eludir*, cujo sentido é bem conhecido e se ajusta à perfeição ao comportamento que queremos estudar no presente artigo: “evitar algo de modo astucioso, com destreza ou com artifício” (HOUAISS; VILLAR, 2001, p. 1113).

A maioria dos autores brasileiros só reconhece e nomeia dois campos de atuação do contribuinte: o da elisão (lícita) e o da evasão (ilícita) (BECKER, 1998, p. 130). Se o contribuinte não pratica simulação (no sentido de uma declaração de vontade total ou parcialmente falsa), falsificação documental

ou outras fraudes do gênero (que caracterizam *evasão*), sua conduta é considerada inatacável, mesmo que o contribuinte tenha adotado formas jurídicas manifestamente artificiosas para atingir resultados práticos completamente distanciados daqueles para os quais as tais formas jurídicas foram criadas pelo direito positivo.

Para essa posição ainda majoritária da doutrina brasileira, os princípios da “reserva absoluta de lei em sentido formal”, “tipicidade fechada” e da proibição de tributar mediante analogia tornariam inconstitucional qualquer combate a operações de planejamento tributário mediante a aplicação de normas gerais lastreadas em institutos como o abuso do direito ou a fraude à lei¹⁶. Nem mesmo por força de uma emenda constitucional essa forma de combater determinados planejamentos tributários poderia ser adotada no direito brasileiro¹⁷. Ou seja, a doutrina majoritária atual insiste em que uma prática que há décadas se desenvolve na grande maioria dos países de democracia liberal-capitalista somente poderia ser introduzida no Brasil mediante uma ruptura institucional ou um golpe de Estado que instituísse uma nova ordem constitucional em substituição ao atual Estado Democrático de Direito.

Contudo, os autores que podemos chamar *clássicos*, que iniciaram a construção científica do direito tributário no Brasil, encaravam com muito mais naturalidade

¹⁶ O autor que expõe com maior clareza e rigor técnico essa corrente doutrinária é Alberto Xavier (2001). Alguns doutrinadores, como Sacha Calmon e Misabel Derzi, apesar de rechaçarem e criticarem vivamente as normas gerais antiabuso, por violadoras da tipicidade e da proibição da analogia, diante de casos concretos utilizam os clássicos critérios das tradicionais normas gerais (divergência entre *intentio facti* e *intentio juris*, divergência entre a causa típica do negócio e os propósitos práticos buscados pelas partes) para afastarem a validade de determinados planejamentos abusivos (GODOI, 2007b, p. 272-298).

¹⁷ Essa foi a conclusão da maioria dos doutrinadores que participaram de um Congresso de Direito Tributário em São Paulo no ano de 2000, cujas conclusões estão refletidas em Martins (2000).

a aplicação de técnicas como a fraude à lei tributária. E muitos desses autores defendem especificamente a contenção da elusão tributária mediante a técnica da fraude à lei tributária ou do abuso de formas jurídicas. Autores como Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira e Geraldo Ataliba sustentaram pontos de vista sobre os limites do planejamento tributário muito menos formalistas do que os da doutrina atual majoritária (SOUSA, 1975, p. 75-82; FALCÃO, 1993, p. 61; 1995, p. 32; NOGUEIRA, 1965, p. 65-66; 1994, p. 93; ATALIBA, 1969, p. 295; 1975, p. 193).

Ademais, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal dos anos 50 e 60, diversos Ministros reconhecidamente de sólida formação acadêmica se manifestaram expressamente a favor da aplicação do secular instituto da fraude à lei no direito tributário brasileiro (GODOI, 2002).

Amílcar de Araújo Falcão demonstrava total conhecimento da doutrina tributária alemã do “abuso das possibilidades de configuração oferecidas pelo direito”, que corresponde exatamente à utilização da noção de fraude à lei para disciplinar os casos de elusão. Falcão anotou que o fenômeno “não passa de um caso particular de *fraus legis*, a que a *praxis* deu uma importância especial”, e propôs que a conduta fosse frustrada quando o contribuinte promovesse uma grave “distorção da forma jurídica” para dar um “rodeio” na norma tributária desvantajosa. Sem negar o direito de o contribuinte “dispor de seus negócios, de modo a pagar menos tributos”, o autor ressalta que não se pode admitir uma grosseira “manipulação” do “revestimento jurídico” do fato gerador (FALCÃO, 1995, p. 34).

4.4. A norma introduzida no CTN pela Lei Complementar 104, de 2001

Até o ano de 2001, a legislação brasileira não continha qualquer norma geral (comparável às normas espanholas sobre a fraude à lei tributária) voltada ao trata-

mento dos limites entre a elisão e a elusão, e a doutrina majoritária manejava unicamente os conceitos de evasão (simulação, defraudação) e elisão (planejamento tributário lícito). Em 2001, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional um projeto que veio a ser convertido na Lei Complementar 104/2001, que entre outras providências incluiu no CTN o seguinte dispositivo:

“Art. 116, parágrafo único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

A Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar afirmava que a norma constituiria “um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”. Diante dessa norma, parte da doutrina nacional adotou a seguinte interpretação: o dispositivo regula a hipótese de “atos ou negócios simulados” (“dissimulação” teria o sentido jurídico de “simulação relativa”) e assim não trouxe nada de realmente novo, pois doutrina e jurisprudência há muito chegaram a uma sólida posição de que os atos ou negócios simulados não fazem parte da elisão tributária, mas constituem formas de praticar “infração tributária” ou simplesmente “evasão”. Alberto Xavier (2001, p. 70-73) defendeu que o efeito do dispositivo teria sido permitir que o fisco desconsiderasse o ato simulado sem ter que previamente demandar a nulidade do ato em juízo (vide artigo 105 do antigo Código Civil). Consideramos um equívoco essa afirmação, pois doutrina e jurisprudência anteriores à LC 104 já consideravam sem maiores hesitações que o fisco, para combater a simulação relativa praticada pelo contribuinte, não necessita requerer que o Poder Judiciário

decrete a nulidade do ato simulado¹⁸, estando essa orientação implícita no art. 149, VII do CTN, posterior ao Código Civil de 1916.

Outra parte da doutrina brasileira preferiu a interpretação de que o dispositivo veio, de maneira inconstitucional, proibir radical e terminantemente todo e qualquer planejamento tributário, e para tanto deu poderes à Administração tributária para realizar a interpretação econômica das normas impositivas e exigir tributos por analogia. Essa é a interpretação defendida na petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446, proposta pela Confederação Nacional do Comércio em 2001 e até hoje não apreciada pelo STF. Essa Ação Direta – que lamentavelmente tramita há mais de dez anos no STF sem qualquer manifestação do Tribunal a respeito da matéria – reza o credo do ultraformalismo liberal e requer a declaração de inconstitucionalidade da referida norma, por violação aos “princípios da legalidade e da tipicidade cerrada e da certeza e segurança das relações jurídicas” (página 29 da petição inicial).

Em nossa opinião¹⁹, a alteração do CTN veio ao encontro de uma tendência mundial de adotar *normas gerais* de combate à elusão tributária²⁰: certamente continua permitido o planejamento tributário, mas quando este promove uma distorção ou

¹⁸ Sampaio Dória (1971, p. 42) observava corretamente, que “o propósito fiscal é unicamente o de receber o tributo devido pela prática do ato dissimulado, pouco importando a permanência dos efeitos jurídicos dos atos aparentes”, concluindo que “a decretação de nulidade do negócio simulado, em seu aspecto substancial, não é imprescindível para que o fisco receba os tributos devidos”. Essa orientação sempre prevaleceu no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

¹⁹ No mesmo sentido, ver também Torres (2006). Marco Aurélio Greco (1998; 2011) também sustentou desde a década de 90 a necessidade de abandonar a visão formalista presente na maioria da doutrina brasileira.

²⁰ Vale lembrar que a exposição de motivos do projeto de lei e os debates parlamentares sempre se referiram claramente aos limites do planejamento e da elisão fiscal, e não à hipótese de simulação.

um uso *artificial* e *forçado* de determinados atos ou negócios jurídicos previstos na lei civil ou comercial para outros fins, então as autoridades fiscalizadoras podem desconsiderar tais formalizações e aplicar a norma tributária eludida ou defraudada.

Por outro lado, consideramos que a existência de uma norma geral antielusão contida no código tributário *obriga* o fisco a recorrer a tal via para corrigir os atos elusivos dos contribuintes, não sendo correta a aplicação conjunta ou mesmo subsidiária das figuras da fraude à lei e do abuso do direito previstas no código civil de 2002 (art. 166, VI, e 187, respectivamente). Nesse particular, discordamos das orientações de Marco Aurélio Greco (2011), que defende que um caso de planejamento tributário com fraude à lei ou abuso do direito pode ser combatido pela administração mediante a aplicação do código civil.

Em nossa opinião, a sistematização que o Código Civil de 2002 imprimiu às figuras da fraude à lei e do abuso do direito é inapropriada para o tratamento da elusão tributária. Quanto à fraude à lei, a disciplina do Código Civil brasileiro considera *nulo* o negócio praticado em fraude à lei (art. 166, VI), e naturalmente faz depender essa nulidade de uma sentença judicial, ao passo que todos os países que possuem normas gerais antielusão utilizam a técnica da *desconsideração* ou *inoponibilidade* fiscal do ato elusivo, que obviamente independe de uma decisão judicial (embora naturalmente a desconsideração possa ser revista *a posteriori* por um ato judicial). além disso, o art. 166, VI, do código civil restringe-se aos *negócios jurídicos* em fraude à lei, sem abranger os casos não incomuns de atos *in fraudem legis* que não são contratos ou negócios jurídicos *stricto sensu* (PONTES DE MIRANDA, 1954, p. 45).

Como o art. 166, VI, do novo Código Civil é claramente influenciado pelo Código Civil italiano (arts. 1.344 e 1.418), vale lembrar que a doutrina e os tribunais italianos (LUPO, 2002; MORELLO, 1991)

consideraram inapropriada a aplicação do art. 1.344 do Código Civil²¹ à esfera tributária, entre outros motivos porque o Código Civil italiano também considera *nulo* o negócio em fraude à lei (art. 1.418), e o combate à elusão tributária não se faz mediante *anulação judicial*, e sim mediante *desconsideração administrativa* de atos.

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

Parece-nos que foi algo saudável e mesmo necessário a iniciativa de criar legislativamente uma norma geral antielusão como “um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”, expressão utilizada na Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar. O que nos parece criticável no art. 116, parágrafo único, do CTN é a falta de estabelecimento de critérios substantivos para uma definição mais precisa do que se deve entender por atos ou negócios jurídicos que

²¹ O art. 1.344 determina que a causa do contrato é ilícita quando o contrato se utiliza, como meio para eludir a aplicação, de uma norma imperativa.

praticuem a “dissimulação da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.

É certo que as normas gerais antielusão têm, por definição, uma textura aberta e não se destinam a uma aplicação automática por mera subsunção lógica, cabendo à jurisprudência o papel de ir paulatinamente definindo, à luz dos casos concretos, seus contornos precisos. Contudo, comparada por exemplo com as normas gerais antielusão de países como Espanha (vide seção anterior do presente estudo) e Portugal, a norma brasileira de 2001 se destaca por sua redação lacônica e vaga, sem nem mesmo esboçar uma definição mais concreta dos atos passíveis de desconsideração. Em 2000, quando a redação da norma geral antielusão provavelmente estava sendo gestada no âmbito do Poder Executivo brasileiro, a norma geral portuguesa, após haver passado por mudanças de redação em 1999 e 2000, apresentava o seguinte texto:

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

A norma portuguesa, assim como a norma espanhola atualmente em vigor, estabelece o critério do abuso de formas jurídicas como a pedra de toque para a interpretação e aplicação da norma geral. A referência no texto da norma aos motivos exclusiva ou preponderantemente voltados à eliminação ou diferimento de tributos, e

cumulativamente ao caráter artificioso dos atos ou negócios jurídicos praticados, constitui um valioso elemento inicial para que, a partir dele, a jurisprudência desempenhe sua tarefa concretizadora.

O Poder Executivo buscou corrigir a vagueza ou o laconismo do art. 116, parágrafo único, do CTN com a edição da Medida Provisória nº 66, no ano seguinte à aprovação da norma geral. Mas essa tentativa não se mostrou correta de um ponto de vista técnico-jurídico, como se explicará a seguir.

4.5. A Medida Provisória 66/2002

A parte final do art. 116, parágrafo único, do CTN estabelece que a descon sideração administrativa dos atos e negócios ali previstos deve ocorrer segundo “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. No ano seguinte ao da aprovação da Lei Complementar 104/2001, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional a Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, cuja ementa se refere ao estabelecimento dos “procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários”.

Os artigos 13 a 19 da Medida Provisória têm como epígrafe a expressão “procedimentos relativos à norma geral anti-elisão”. O problema é que alguns desses artigos não se referem em absoluto a *procedimentos* para aplicação da norma (como manda a parte final do art. 116, parágrafo único, do CTN), e sim a critérios substantivos sobre o alcance da norma, e sobre as consequências normativas de sua aplicação. Aliás, isso é reconhecido na própria Exposição de Motivos da MP 66, quando se afirma:

“11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode descon siderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de descon sideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.”

O art. 13, parágrafo único, define que a norma geral não deve se aplicar a casos de simulação, dolo ou fraude. O art. 14 define que a identificação dos atos ou negócios jurídicos passíveis de descon sideração deve levar em conta, “entre outras, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma”, adotando-se em seguida uma definição apressada e pouco técnica de cada um desses critérios. Tem razão a Exposição de Motivos da MP quando afirma em seu item 13 que os conceitos de abuso de forma e falta de propósito negocial “guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal”, como de resto deixou claro o estudo sobre a legislação espanhola que desenvolvemos anteriormente. Contudo, a forma com que o art. 14 da Medida Provisória 66 definiu e regulou o abuso de forma e a falta de propósito negocial deixa muito a desejar do ponto de vista técnico-jurídico.

O primeiro ponto a criticar é a referência ao abuso de forma e à falta de propósito negocial como critérios que, “entre outros”, presidem a aplicação da norma geral. Ora, se o objetivo era definir critérios para a aplicação da norma, como aliás fica expressamente registrado na Exposição de Motivos da Medida Provisória, não faz sentido a menção vaga e aberta a “outros critérios” ou “outras circunstâncias” que podem determinar a descon sideração administrativa de atos ou negócios jurídicos.

O segundo ponto a criticar é a forma tosca com que o art. 14, § 3º, da Medida Provisória definiu o critério do abuso de formas jurídicas: “considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo

resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado". Por um lado, há um problema de lógica formal: a definição remete à figura do "negócio indireto", que a norma não define. Por outro lado, a definição não toca nos aspectos principais da figura do abuso de forma: a artificiosidade dos atos e o abuso das possibilidades de configuração oferecidas pelo direito, tal como consta do núcleo das normas gerais espanhola, alemã e portuguesa.

De qualquer maneira, esses dispositivos da Medida Provisória nada têm a ver com o estabelecimento de procedimentos para aplicação da norma (que o art. 116, parágrafo único, manda serem definidos em lei ordinária), e sim com a delimitação substantiva do que se deve entender por "dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária".

Essa delimitação das hipóteses em que se deve aplicar o art. 116, parágrafo único, do CTN não pode ser feita por lei ordinária, mas sim por lei complementar de âmbito nacional. A lei ordinária deve definir somente os procedimentos para a aplicação da norma, conforme determina a parte final do art. 116, parágrafo único, do CTN. Caso se pudessem disciplinar por lei ordinária os critérios substantivos para aplicação da norma geral antielusão, haveria o risco de coexistirem vinte e sete normas gerais diferentes, pois a legislação dos Estados e do Distrito Federal, tal como a União, poderia definir critérios distintos para delimitar os casos de aplicação da norma.

Os arts. 17, § 2º, e 18, *caput*, por sua vez, definem as consequências sancionatórias da aplicação da norma geral: caso o contribuinte opte por pagar o tributo e os juros de mora em 30 dias do despacho que promover a desconsideração, não se lhe exigirá multa de ofício, a qual somente será lançada caso o contribuinte não pague o tributo e os juros de mora naquele prazo. Tampouco aí reside qualquer definição de um *procedimento* para aplicação da norma.

Cobrar ou não multa de ofício não se refere aos procedimentos, e sim às consequências da aplicação da norma.

Os procedimentos para aplicação da norma geral são definidos, isto sim, nos arts. 15 a 19 da Medida Provisória (com exceção dos arts. 17, § 2º, e 18, *caput*, como explicado no parágrafo acima). Segundo as regras aí estabelecidas, o procedimento começa com uma representação dirigida pelo servidor competente para lançar o tributo à autoridade administrativa superior que houver determinado a instauração do procedimento de fiscalização do contribuinte. Essa representação deve ser precedida de notificação ao sujeito passivo, notificação em que se relatarão os fatos que justificam a desconsideração. O contribuinte então disporá de um prazo de 30 dias para apresentar esclarecimentos e provas que considere cabíveis. Em seguida, o servidor deve remeter à apreciação da autoridade administrativa superior a referida representação, que sobre ela decidirá em despacho fundamentado (não há previsão de prazo). Caso conclua pela desconsideração administrativa, a fundamentação da decisão deve explicitar quais foram os atos ou negócios praticados e quais foram os elementos ou fatos caracterizadores da dissimulação da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Além disso, a decisão deve fornecer a descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência, e descrever qual o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

A regulação dos procedimentos de aplicação da norma do art. 116, parágrafo único, do CTN termina com a regra (art. 18 da Medida Provisória) de que a contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em

um único processo, para serem decididas simultaneamente no processo tributário administrativo.

Todos os dispositivos da Medida Provisória 66/2002 que tratavam da norma do art. 116, parágrafo único, do CTN foram rechaçados pelo Congresso Nacional, e por isso mesmo retirados do ordenamento jurídico. Desde então, o Poder Executivo deixou de enviar propostas ao Congresso Nacional para fins de definição dos procedimentos de aplicação da norma geral antielusão, por motivos que ficarão claros na exposição do item a seguir.

4.6. *O conceito amplo e causalista de simulação como a efetiva norma geral antielusão em vigor no ordenamento brasileiro. Análise da jurisprudência brasileira (tribunais administrativos e judiciais)*

O art. 116, parágrafo único, do CTN foi criado em 2001 para, segundo a Exposição de Motivos do projeto de lei complementar elaborado pelo Poder Executivo, combater os procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito. Portanto, a percepção do Poder Executivo era de que o ordenamento não contava ainda com uma norma geral antielusão. Como até o presente momento não foram definidos os procedimentos para a aplicação da referida norma, que permanece numa espécie de limbo jurídico, poder-se-ia pensar que o ordenamento brasileiro segue desprovido de uma norma geral que combata os planejamentos tributários tidos por abusivos.

Contudo, a análise da jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e dos tribunais do Poder Judiciário não deixa dúvidas de que os planejamentos tributários abusivos são combatidos pela Administração e pelos juízes pela aplicação de uma norma geral antielusão alternativa. Essa norma alternativa é aquela que determina (art. 149, VII, do CTN) que a autoridade administrativa

deve desconsiderar os atos negócios jurídicos praticados com *simulação*, aplicando o direito tributário aos atos e negócios efetivamente postos em prática pelas partes.

O entendimento tradicional na doutrina brasileira é o de que a simulação só ocorre quando as partes de um negócio jurídico declaram, num contrato ou numa escritura, algum *fato* ou um *dado* concreto que se mostra falso (p.ex. declara-se que o preço de venda de um imóvel é de R\$ 500 mil, mas o vendedor recebe do comprador de fato R\$ 1 milhão). Ou então se as partes omitem ou escondem, num contrato ou numa escritura, um *fato* real que nega o que está declarado no documento. A simulação seria portanto uma questão de “fingimento ou manipulação dos fatos praticados” (TORRES, 2007, p. 334), com intuito de lesar a terceiros, inclusive o fisco.

Essa visão considera a divergência entre a *vontade interna* e a *vontade manifesta* como o principal requisito da simulação (MOREIRA ALVES, 2001, p. 64-65; VENOSA, 2003, p. 467; PONTES DE MIRANDA, 1954, p. 53). Na clássica explicação do jurista italiano Ferrara, na simulação a “não-conformidade entre o que se quer e o que se declara é comum a ambas as partes e concertada entre elas” (FERRARA, 1999, p. 52). Segundo essa concepção, que pode ser considerada como *restritiva*, somente há simulação se as partes mentem sobre fatos ou sobre dados concretos, escondendo-os ou inventando-os, total ou parcialmente, qualitativa ou quantitativamente. Por isso Ricardo Lobo Torres (2007, p. 345) afirma que na simulação “discute-se sobretudo a respeito da matéria de fato”, e a prova “é seu ponto nevrálgico”.

Contudo, o conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso. Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos civilistas definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão *causalista*. A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o “fim econômico ou social reconhecido

e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo” (PEREIRA, 2005, p. 505). A causa é portanto o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico (CLAVERÍA GOSÁLBEZ, 1998). Orlando Gomes inclusive promove uma classificação dos negócios jurídicos com base nas *causas típicas* de cada um deles (a cada negócio “corresponde causa específica que o distingue dos outros tipos”): o seguro é, por exemplo, um negócio jurídico cuja causa é a “prevenção de riscos”, ao passo que o contrato de sociedade tem como causa uma associação de interesses, compondo a categoria dos “negócios associativos” (GOMES, 1977, p. 364-365).

Muitos autores consideram a simulação não como um problema de divergência entre a vontade interna e a vontade declarada, mas sim como um *vício na causa dos negócios*, no sentido de que as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre a simulação relativa, “ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, que disfarça sua verdadeira causa” (GOMES, 1977, p. 516).

Os autores causalistas afirmam que na simulação não há propriamente um vício do consentimento (como no erro ou no dolo), pois as partes consciente e deliberadamente emitem um ato de vontade (ABREU, 1988, p. 276-277). O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação. Por isso diversos autores veem na simulação uma “divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio” (BETTI, 2003, p. 277). O espanhol Federico de Castro y Bravo sustenta que a natureza específica da simulação não é a de “uma declaração vazia de vontade”, mas a

de uma “declaração em desacordo com o objetivo proposto [pelas partes], ou, o que é o mesmo, uma declaração com causa falsa” (CASTRO Y BRAVO, 1985, p. 336).

Tanto na concepção causalista, quanto na concepção restritiva vista anteriormente, o negócio simulado é visto como “não verdadeiro”. Mas isso a partir de perspectivas diferentes. Com efeito, na perspectiva causalista haverá simulação mesmo que as partes não inventem nem escondam de ninguém um *fato ou um dado específico* no bojo de cada um dos negócios praticados.

Na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual CARF), esse conceito causalista de simulação é a norma geral com a qual se combatem os planejamentos tributários tidos por abusivos. E isso não é um fenômeno somente brasileiro. Uma pesquisa promovida pela IFA no ordenamento de diversos países chegou à conclusão de que o instituto da simulação tem uma amplitude distinta segundo seu papel pragmático no ordenamento tributário: quanto maior é o espaço de atuação de uma típica norma geral antielusão, menor é o raio de amplitude do conceito de simulação, e vice-versa. O Relator Geral das conclusões de referida pesquisa notou que, em países sem típicas normas gerais antielusão, a fundamentação que o fisco e a doutrina utilizam para indicar que houve simulação é muito parecida com a lógica de funcionamento das típicas normas gerais antiabuso (ZIMMER, 2002, p. 30-31).

Na jurisprudência brasileira, é cada vez mais comum o contribuinte escudar-se na teoria do negócio jurídico indireto para demonstrar a inexistência de ato simulado, mas os julgadores aplicam um conceito amplo de simulação, que leva em conta as circunstâncias do caso concreto e indaga a substância real do negócio.

Até 1996, todos os julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda adotavam a postura de que, se a incorpora-

ção de uma empresa por outra se fez conforme os trâmites formais previstos no direito privado, não havia simulação e a autoridade fiscal não poderia desconsiderá-la para efeitos tributários. Mas, num julgamento de 1996 (Acórdão CSRF/01-02.107), a CSRF passou a lançar mão de um conceito mais amplo de simulação, para coibir operações artificiosas que, para atrair a aplicação de uma norma tributária benéfica (como a de compensação de prejuízos fiscais) que de outra forma não seria aplicável, usam a estrutura formal de contratos e outros institutos jurídicos esvaziando-os de qualquer substância jurídica real.

Duas notas desse conceito amplo de simulação (que propomos chamar de simulação-elusão) merecem destaque. Por um lado, a simulação passa a ser um conceito mais fluido e dinâmico, que indaga o grau de “artificialidade” do planejamento tributário (p. 9 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107) e, levando em conta os “verdadeiros efeitos econômicos subjacentes”, não consente que o aplicador fique “aprisionado aos princípios do direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos” (p. 11 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107). Por outro lado, a jurisprudência mais recente das Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes vem distinguindo essa simulação-elusão da tradicional simulação-evasão-sonegação (prevista nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64) e não vem aplicando à primeira as multas agravadas previstas para a segunda.

No âmbito da jurisprudência dos tribunais do Poder Judiciário²², em duas recentes decisões colegiadas, proferidas nas Apelações Cíveis 2004.71.10.003965-9/RS e 2002.04.01.014021-6/RS, a 1ª e a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª

Região seguiram a mesma linha da nova tendência jurisprudencial do Conselho de Contribuintes.

Três notas merecem destaque no julgamento da Apelação Cível nº 2004.71.10.003965-9/RS, Relator Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares (2ª Turma, DJ 06.09.2006). A primeira é que o acórdão fez a distinção tradicional entre elisão fiscal (utilização de meios *lícitos* e *diretos*, anteriormente à ocorrência do fato gerador, para evitar ou minimizar a tributação) e evasão fiscal (utilização de meios *ilícitos* para reduzir a carga tributária, posteriormente à ocorrência do fato gerador), para concluir que é admitida a elisão fiscal quando não houver *simulação* do contribuinte. Mas o conceito de simulação adotado pelo acórdão foi um conceito amplo, que leva em conta as condições econômicas e operacionais da operação como um todo.

A segunda nota é que o acórdão não tomou como sinônimas as expressões simulação e evasão, na medida em que distinguiu a evasão ou fraude fiscal (utilização de meios *ilícitos* para ocultar, enganar, iludir o fisco) da elisão fiscal com simulação (utilização de meios *lícitos*, porém *indiretos*, anteriormente à ocorrência do fato gerador, para burlar norma tributária, com vistas à redução ou à eliminação da tributação por meio da realização de negócios jurídicos artificiais e desprovidos de qualquer racionalidade negocial).

Um terceiro aspecto que merece ser considerado é que o acórdão não só examinou a operação do ponto de vista econômico, para concluir que as circunstâncias levavam à inviabilidade da operação de incorporação da empresa superavitária pela empresa deficitária, como também examinou outros aspectos relacionados a questões societárias, como a manutenção, após a incorporação, da razão social, do estabelecimento, dos funcionários e dos membros do Conselho de Administração. Ou seja, após a análise global da situação, e não apenas do ato de incorporação isoladamente considerado,

²² A investigação da jurisprudência dos tribunais administrativos e do Poder Judiciário sobre o conceito de simulação para efeitos tributários foi feita em conjunto com a Dra. Andrea Karla Ferraz, a quem também se atribuem as conclusões expostas no presente estudo.

concluiu o Tribunal que restou demonstrado que, de fato, a incorporada é que “absorveu” a deficitária/incorporadora, e não o contrário, “tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação.”

Contudo, no julgamento da Apelação Cível 2002.04.01.014021-6/RS (Relatora Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria – DJ 22.06.2005), a 1ª Turma do TRF da 4ª Região buscou marcar a diferença entre a elisão fiscal eficaz e a ineficaz, valendo-se da tese de que se configura elisão fiscal se o ato de evitar o recolhimento do tributo ocorreu em momento anterior à ocorrência do fato gerador. Contudo, se já ocorrido o fato gerador, a solução para o não pagamento do tributo devido configura evasão fiscal.

A despeito de se utilizar de um aspecto insuficiente para fazer a distinção entre elisão e evasão fiscal, qual seja o momento em que ocorrido o fato gerador do tributo, chama a atenção o fato de que o acórdão não analisou somente a última operação do negócio, mas todo o conjunto fático-probatório, inclusive o substrato econômico da operação, para concluir que existiu uma incongruência entre a realidade dos fatos e a argumentação ou a pretendida atitude das partes envolvidas.

No caso concreto da Apelação Cível 2002.04.01.014021-6/RS (empresa Rexnord), houve diversas incorporações às avessas ao longo do tempo: uma mesma empresa (Rexnord Correntes) formalmente “morria” (visto que era incorporada) e materialmente “renascia” (pois a empresa incorporadora passava a adotar todas as características operacionais e societárias da empresa incorporada) várias vezes. O contribuinte se batia por uma aplicação formalista do conceito de simulação, alegando que “não existem falhas formais ou legais

nas operações realizadas”. Mas o acórdão subscreveu a conclusão da sentença, segundo a qual há simulação se a operação “não refletir a realidade econômica do negócio” ou se o negócio “for realizado com o único objetivo de permitir o aproveitamento de prejuízos fiscais ou de balanços negativos para a redução da carga tributária”.

Num exemplo de como o tribunal valorizou aspectos negociais e econômicos da operação, foi ressaltado o fato de que, nas duas últimas incorporações, o pagamento pela aquisição do controle das empresas que posteriormente viriam a ser incorporadoras foi feito pela própria empresa incorporada, em momento anterior à incorporação. Numa postura bastante realista e atenta à causa concreta da operação naquele caso em particular, a sentença confirmada pelo acórdão observou que “no mundo dos negócios as coisas não acontecem dessa maneira; claramente o que ocorreu foi a inversão de papéis com o objetivo de lograr a situação fiscal mais favorável”.

A conclusão é que o TRF da 4ª Região julgou a questão aplicando um conceito ampliado de simulação, identificando a *causa concreta* das incorporações efetuadas pelas empresas Josapar e Rexnord, comparando-a com a *causa típica* do contrato de incorporação, para concluir – num tom claramente causalista – que “não é lícito que se realizem cisões, incorporações ou fusões levadas não pelo conteúdo próprio desses negócios, mas sim de modo diferente da forma que tais negócios normalmente se realizam, mediante incorporação das empresas deficitárias pelas lucrativas, das empresas de menor patrimônio pelas de maior patrimônio”. Restou clara, assim, a adesão do tribunal a uma posição que se dispõe (independente do resultado a que se chegue em cada caso) a avaliar a operação no seu todo, levando em conta as circunstâncias que compõem a causa concreta do negócio, e dessa forma medir o quão artificioso foi o caminho escolhido pelo contribuinte.

O contribuinte (empresa Josapar) que saiu perdedor na AC 2004.71.10.003965-9/RS interpôs recurso especial dirigido ao Superior Tribunal de Justiça, alegando que o acórdão recorrido violou o dispositivo do Código Civil que dispõe sobre os casos em que se configura simulação. Sua alegação foi a de que houve violação ao “art. 102 do CC/1916, pois a operação de incorporação realizada foi lícita e não representou simulação para evasão de tributos”.

De fato, caso se utilize o conceito restritivo e tradicional de simulação, que se recusa a ver determinado ato jurídico no contexto amplo de toda uma estrutura negocial e econômica posta em prática em busca de certa finalidade concreta, o acórdão do TRF da 4ª Região pode ser visto como um caso de violação aos dispositivos do Código Civil que regulam o instituto jurídico da simulação.

Por isso mesmo o veredicto do STJ nesse processo específico era muito esperado tanto pelo fisco quanto pelos contribuintes em geral, pois, conforme o art. 105 da Constituição Federal de 1988, cabe exatamente ao STJ a função de uniformizar a interpretação da legislação federal – no caso concreto, a legislação que dispõe sobre o conceito de simulação.

Do ponto de vista estritamente processual, a 2ª Turma do STJ se recusou a entrar no mérito da ocorrência de violação do acórdão do TRF ao art. 102 do Código Civil, alegando que para entrar nesse mérito teria que proceder à “análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ”. A nosso ver, essa razão processual dada para o não conhecimento do recurso não procede, pois o contribuinte não pedia em seu recurso especial que o STJ revisse algum aspecto estritamente fático quanto às provas produzidas e valoradas nas instâncias inferiores. O que o contribuinte requeria é que o STJ decidisse se estava ou não acorde com o art. 102 do

CC a maneira pela qual o TRF interpretou e aplicou o instituto da simulação. Portanto, é manifestamente errônea a assertiva do Relator do acórdão do STJ segundo a qual “não há controvérsia quanto à legislação federal”. Havia claramente uma controvérsia de mérito: tratava-se de duas posições antagônicas (a do recorrente e a do acórdão recorrido) sobre o conteúdo do conceito jurídico de simulação.

A 2ª Turma do STJ, no caso concreto, confundiu o pleito de reexame fático de provas levadas em conta no acórdão recorrido (vedado no âmbito do recurso especial) com o pleito – perfeitamente cabível e mesmo natural no âmbito do recurso especial – de nova valoração jurídica de fatos incontroversos estabelecidos nas instâncias inferiores.

Se do ponto de vista processual o STJ se recusou indevidamente a enfrentar o mérito da questão, o fato é que, de um ponto de vista pragmático, o acórdão do STJ pareceu apoiar a postura interpretativa do TRF da 4ª Região. O seguinte parágrafo, contido no voto do Relator Ministro Herman Benjamin, indica que implicitamente o STJ concordou com a valoração jurídica efetuada pelo TRF da 4ª Região, ou seja, com a maneira causalista pela qual o acórdão recorrido concebeu e aplicou ao caso concreto o instituto da simulação:

“Assim, para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz [empresas envolvidas na incorporação], a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração, as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela ‘inviabilidade econômica da operação’ simulada” (fl.1.133, verso).

A empresa recorrente defendia em seu recurso especial que o conceito de simula-

ção agasalhado no Código Civil só permite avaliar isoladamente cada ato jurídico, e não consente com que se leve em consideração aspectos como a situação dos balanços contábeis, a configuração societária superveniente à incorporação, a mudança na composição do Conselho de Administração etc. Ora, se o TRF da 4ª Região decidiu com base exatamente nesses aspectos, e o STJ considerou que ocorreu no acórdão recorrido uma apreciação *cuidadosa e aprofundada* de determinados fatos que apontavam a “inviabilidade econômica da operação”, então houve implicitamente a emissão de um juízo por parte do STJ, segundo o qual o conceito de simulação deve sim ser sensível a tais ordens de fatos e circunstâncias, ao contrário do que sustentava a tese de mérito do recurso especial do contribuinte.

Relembre-se que o que o contribuinte sustentava é que a simulação (definida como divergência entre a *vontade interna* e a *vontade manifesta*) só ocorre se as partes de um negócio jurídico enganam, ocultam, iludem ou dificultam a autuação fiscal, tal como se dá nos casos clássicos de simulação presentes na doutrina tradicional: compra e venda em que na verdade não há pagamento do preço (simulação para fugir ao imposto sobre doações), compra e venda com preço declarado inferior ao efetivamente pago (simulação para fugir ao imposto de renda sobre o ganho de capital), contrato de prestação de serviços sem que tenha havido prestação efetiva nem pagamento do preço (simulação para lastrear dedução de despesas na base de cálculo do imposto de renda).

Mas o acórdão do STJ afirmou que “não se trata de discutir a regularidade formal da incorporação, como faz a recorrente”, e reconheceu que o TRF levou em conta diversos aspectos contábeis, operacionais e societários para afirmar que foi a empresa incorporada que “de fato” incorporou a pretensa empresa incorporadora. Ao invés de levar em conta os *topoi* do conceito tradicional de simulação, tais como falsidade,

ocultação e divergência entre vontade real e declarada, o STJ preferiu relacionar o tema da simulação com a constatação do artificialismo da concatenação negocial e com a “inviabilidade econômica da operação”. Ao decidir, nesses termos, pela manutenção do acórdão proferido pelo Tribunal de origem, o STJ corroborou o *conceito causalista* de simulação adotado pelo TRF da 4ª Região, considerando como válida a solução interpretativa e aplicativa de buscar a verdadeira *causa concreta* de atos e negócios jurídicos artificiosos postos em prática pelos contribuintes e terceiros, e verificar suas possíveis incompatibilidades com a causa típica em função da qual o ordenamento concebeu e regulou referidos atos e negócios jurídicos.

Em suma: atualmente a jurisprudência brasileira (administrativa e judicial) combate os planejamentos tributários tidos por abusivos com a aplicação de um conceito amplo e causalista de simulação, conceito esse que exerce, do ponto de vista pragmático, o papel de norma geral antielusão do ordenamento. Portanto, ainda que os procedimentos para aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN não tenham sido até o presente momento definidos pelo legislador, os objetivos que esse mesmo legislador perseguia com a criação de referida norma são atualmente alcançados, ainda que por uma via distinta.

5. À guisa de conclusão: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro

As propostas que ora fazemos não se dirigem a viabilizar o funcionamento prático de uma norma geral antielusão no Brasil, pois em nossa jurisprudência já há uma norma geral em funcionamento, como se viu na seção anterior.

A primeira questão que se deve enfrentar é se é ou não recomendável combater os planejamentos tributários abusivos de um modo distinto do atual, com uma

norma geral distinta da que atualmente é reconhecida pela jurisprudência brasileira. Nossa opinião é que é recomendável essa mudança, pois o atual sistema, ainda que não chegue a ser inconstitucional, gera uma carga excessiva e desnecessária de insegurança.

São dois os principais problemas do sistema atual. Em primeiro lugar, um mesmo instituto jurídico – a simulação – é utilizado para combater situações bem distintas do ponto de vista fiscal: os casos de sonegação/defraudação e os casos de elusão. Pensamos que esses dois grupos de possíveis condutas do contribuinte devem ter um tratamento claramente distinto por parte do ordenamento. Com o sistema atual, ora os planejamentos tidos por abusivos são equiparados a atos de sonegação e sofrem imposição de pesadas multas administrativas, ora são vistos como um tipo distinto de simulação e, portanto, se veem livres de multas agravadas, sem que exista um claro e racional discurso aplicativo que permita distinguir as razões que levam a uma ou outra solução. Em segundo lugar, atualmente a desconsideração administrativa de atos e negócios jurídicos é feita sem respeitar um procedimento que garanta que o contribuinte possa, antes de se tomar a decisão por desconsiderar ou não os seus atos, conhecer os fatos que levam a autoridade fiscal a considerar que seu planejamento é abusivo e produzir os argumentos e provas que considere pertinentes. Vale dizer: atualmente os objetivos do art. 116, parágrafo único, do CTN (combate dos planejamentos com abuso de forma jurídica) vêm sendo perseguidos, sem que as garantias procedimentais para a aplicação da norma sejam oferecidas ao contribuinte.

Aceita a premissa de que se deve alterar a via pela qual atualmente se combate a elusão, a primeira questão que se coloca é: deve ser alterada a redação do próprio art. 116, parágrafo único, do CTN por meio de uma lei complementar, ou deve ser simplesmente disciplinado por lei ordinária o

regime dos procedimentos para aplicação da norma?

Pensamos que a própria redação do art. 116, parágrafo único, deve ser alterada, de modo a introduzir no texto legal referências mais claras e concretas aos critérios com base nos quais a autoridade administrativa poderá promover a desconsideração de atos e negócios jurídicos. Esses critérios podem perfeitamente ser os utilizados pelas normas portuguesa, espanhola e alemã, ou seja, os critérios de notória artificiosidade e de inexistência de efeitos econômicos ou jurídicos relevantes, distintos da economia de tributos e distintos dos efeitos derivados de uma formalização jurídica não abusiva dos propósitos práticos buscados pelas partes.

A introdução desses critérios no próprio texto do art. 116, parágrafo único, do CTN teria resultados muito positivos. Em primeiro lugar, acabaria com a ambiguidade quanto ao sentido do verbo “dissimular” utilizado pela norma. Em segundo lugar, daria à Administração e à jurisprudência uma orientação mais concreta sobre como se devem estabelecer os limites entre o planejamento artificial/abusivo e o planejamento lícito, diminuindo sensivelmente o risco de que cada autoridade administrativa ou cada tribunal administrativo ou judicial interprete e aplique de forma radicalmente distinta a norma geral antielusão.

Essa definição dos critérios com base nos quais a autoridade administrativa poderá promover a desconsideração de atos e negócios jurídicos deve também ser acompanhada por uma norma legal que defina que, na presença desses critérios, afasta-se a qualificação de simulação, sob pena de continuar operando a atual norma geral antielusão representada pelo conceito amplo e causalista de simulação.

Alterada a redação do art. 116, parágrafo único, do CTN no sentido acima proposto, coloca-se a questão de como regular os procedimentos para aplicação da norma. Nesse particular, pensamos que os procedimentos estabelecidos nos arts. 15 a

19 da Medida Provisória 66/2002 são bastante satisfatórios, visto que asseguram ao contribuinte a oportunidade de conhecer os fatos com base nos quais o servidor pensa estar configurada a elusão, e sobre esses fatos poder produzir provas e argumentos antes que a decisão pela desconsideração esteja tomada (art. 16, §§ 1º e 2º, da MP 66). Além disso, os procedimentos aí previstos exigem que tanto a representação do servidor (art. 16, § 3º) quanto a decisão da autoridade superior que eventualmente decidir pela desconsideração (art. 17, § 1º) sejam racionalmente fundamentadas, com a exigência de expressa especificação dos atos ou negócios praticados, dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos teriam sido praticados com abuso, dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, e do resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes.

Ainda com relação a esses procedimentos, consideramos que não se deve optar por reservar a uma comissão de expertos ou de autoridades centrais da administração tributária a decisão por desconsiderar ou não os atos e negócios praticados com abuso. A experiência espanhola demonstra que tornar o procedimento de desconsideração demasiado específico, e fazê-lo depender do funcionamento de uma Comissão centralizada tem o efeito de aumentar consideravelmente o risco de a norma geral antielusão simplesmente não sair do papel.

Marco Aurelio Greco (2011) propõe que o art. 116, parágrafo único, do CTN seja aplicado com base no parecer de uma comissão formada paritariamente por membros da administração e da sociedade civil. O propósito dessa proposta é de fato elogiável: trazer legitimidade e mais abertura valorativa para a aplicação do dispositivo. Contudo, não vemos na norma geral antiabuso uma natureza assim tão distinta das demais cláusulas abertas e conceitos jurídicos indeterminados que

existem há tempos na legislação tributária²³, que a administração aplica de ofício e com sujeição ao controle posterior dos conselhos de contribuintes e do poder judiciário. A paridade entre membros da administração e da sociedade civil já está garantida no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao qual o contribuinte poderá recorrer em caso de considerar que a aplicação do dispositivo não se deu de acordo com o ordenamento jurídico em vigor.

Quanto à aplicação de sanções aos casos de elusão, consideramos que a cominação de multas administrativas para os casos de elusão pode apresentar dúvidas de constitucionalidade, pois o pressuposto de fato de normas sancionatórias deve ser desenhado com o máximo de precisão conceitual, e os limites conceituais do planejamento tributário abusivo apresentam um grau de indeterminação que podem ser vistos como incompatíveis com o chamado princípio sancionatório da *lex certa* (GODOI, 2005, p. 243-245).

Por fim, consideramos que a definição dos elementos conceituais, dos procedimentos e das consequências da aplicação da norma geral antielusão deve ser acompanhada do estabelecimento, pela lei, de um dever de informação detalhada sobre os atos de planejamento tributário, independentemente de sua qualificação como lícitos ou abusivos. Trata-se de obrigar os sujeitos passivos que implementem operações de planejamento tributário cuja economia alcançada supere determinada quantia

²³ Ao contrário de Marco Aurelio Greco (2011), não vemos na norma geral do art. 116, parágrafo único, do CTN uma manifestação de eficácia positiva do princípio de capacidade contributiva, que permitiria ao aplicador corrigir uma situação anti-isonômica e submeter determinada conduta à tributação, mesmo reconhecendo não ter ocorrido o fato gerador do tributo, nem ter agido o contribuinte com fraude à lei ou abuso do direito. Em nossa opinião, o art. 116, parágrafo único, do CTN é a via pela qual a Administração pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos em que há fraude à lei ou abuso do direito, conceitos jurídicos presentes nas normas gerais antiabuso contidas no ordenamento da generalidade dos países desenvolvidos.

a informar à Administração, de maneira detalhada e no mesmo exercício fiscal em que as operações tenham sido praticadas, quais foram os atos societários e comerciais que compuseram o planejamento, seja no Brasil ou no exterior.

Esses deveres de ampla e detalhada informação já existem sob diversas modalidades na legislação de alguns países, e recentemente foram objeto de um estudo específico do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE (2011). Com a existência desses deveres de informação, acompanhada da previsão de sanções administrativas para os sujeitos passivos que não os cumprirem, somente estariam livres de multas administrativas as situações de elusão fiscal em que o contribuinte tenha informado detalhada e tempestivamente sobre as operações comerciais e societárias por meio das quais engendrou seu planejamento tributário.

Com efeito, no sistema atual, é uma meia verdade a afirmação de que nos casos de planejamento tributário não simulado – seja lícito, seja com abuso de formas jurídicas – os contribuintes nada ocultam nem escondem da Administração. No sistema atual, os contribuintes que põem em prática complexas e sofisticadas operações de planejamento tributário – quase sempre com atos e negócios praticados também no exterior – têm somente o dever de fazer refletir tais operações em suas demonstrações financeiras e em suas declarações, como a do imposto sobre a renda. Contudo, isso está muito longe de um efetivo dever de propiciar à Administração o conhecimento do contexto global dos planejamentos tributários. Com isso, os contribuintes que realizam sofisticados planejamentos tributários internacionais se beneficiam da considerável probabilidade de que a fiscalização tributária não consiga, dentro do prazo de decadência, tomar conhecimento das operações praticadas, nem do nexó existente entre elas.

O estabelecimento desses amplos deveres de informação sobre os planejamentos

tributários postos em prática pelos contribuintes não incidiria na definição das hipóteses em que um planejamento tributário se considera abusivo ou não. Poderia ocorrer, por exemplo, que um contribuinte providenciasse o envio das informações sobre determinado planejamento e a Administração, considerando o caso como um planejamento lícito, nada tivesse que lançar.

Em suma, com as propostas de previsão legislativa de critérios substantivos para identificação dos casos de aplicação do art. 116, § 1º, do CTN e de criação de deveres de informação detalhada sobre os planejamentos tributários realizados, consideramos que haveria sensíveis melhoras no que diz respeito ao grau de transparência, justiça e segurança jurídica do sistema de combate aos planejamentos tributários abusivos.

Referências

- ABREU, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. São Paulo: Saraiva, 1988.
- AGUALLO AVILÉS, Ángel; PÉREZ ROYO, Fernando. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 1996.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan et al (Coord.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Cizur Menor: Aranzadi, 2010. v. 1.
- ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- _____. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.
- BALEEIRO, Aliomar. O Código Tributário Nacional, segundo a correspondência de Rubens Gomes de Sousa. In: BALEEIRO, Aliomar et al. *Proposições tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 5-33.
- BALLARD, Richard M; DAVISON, Paul E.M. Branch Report: United Kingdom. In: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). *Form and substance in tax law. Cahiers de Droit Fiscal International*, 2002, Oslo. Haia: Kluwer, 2002. v. 87a. p.569-590.

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.
- _____. *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BETTI, Emílio. *Teoria Geral do Negócio Jurídico*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003. v. 2.
- CASTRO Y BRAVO, Federico de. *El negocio jurídico*. Madri: Civitas, 1985.
- CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato*. Bolonha: Del Real Colegio de España, 1998.
- COURINHA, Gustavo Lopes. *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2004.
- DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas anti-elusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*. Cizur Menor: Thomson Aranzadi, 2004.
- DI PIETRO, Adriano (Coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: LAEL, 1971.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. 4. ed. Rio: Forense, 1993.
- _____. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio: Forense, 1995.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción. *Revista Técnica Tributaria*, Madri, n. 31, p. 55-73, 1995.
- FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999.
- FROMMEL, Stefan N. United Kingdon tax law and and abuse of rights. *Intertax*, Amsterdam, n. 2, p. 54-81, 1991.
- GARCÍA BERRO, Florián. Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madri, n. 145, 2010.
- GARCÍA NOVOA, Cesar. *La cláusula antielusión en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art.116 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 68, p. 101-123, 2001.
- _____. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 79, 2002. p. 75-85.
- _____. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- _____. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro: estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007a. p. 237-288.
- _____. Dois conceitos de simulação e suas conseqüências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007b. v. 11.
- _____; SALIBA, Luciana Ferreira Goulart. Interpretação e aplicação da Lei Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 268-293.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento fiscal e interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- GUSTAFSON, Charles H. The politics and practicalities of checking tax avoidance in the United States. In: COOPER, Graeme S. (Dir.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997. p. 349-376.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude? *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Cizur Menor, n. 593, p. 1111-1133, 2003.
- HERRERO MADARIAGA, Juan. El fraude a la ley como elusión ilícita de los tributos. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madri, n. 10, p. 319-334, 1976.
- HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). Évasion fiscale: fraude fiscale. *Cahiers de Droit Fiscal International*, 1983, Veneza. Haia: Kluwer, 1983. v. 68a.
- _____. Form and substance in tax law. *Cahiers de Droit Fiscal International*, 2002, Oslo. Haia: Kluwer, 2002. v. 87a.
- LARRAZ, José. *Metodología Aplicativa del Derecho Tributario*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1952.
- LUPO, Antonello. Branch Report: Italia. In: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). Form and substance in tax law. *Cahiers de Droit Fiscal International*, 2002, Oslo. Haia: Kluwer, 2002. v. 87a. p.357-377.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Elisão e evasão fiscal: caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1988. v. 13.

_____. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2000.

ALVES, José Carlos Moreira. Abuso de formas, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. *Anais...* Brasília: ESAF, 2001. p. 62-77.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil*: parte geral. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORELLO, Umberto. Il problema della frode alla legge nel Diritto tributario. *Diritto e Pratica Tributaria*, Pádua, n. 1, p. 8-41, 1991.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das Leis Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*. Paris: OCED, 2011.

PALAO TABOADA, Carlos. El fraude a la ley en Derecho Tributario. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madri, n. 63, p. 677-695, 1966.

_____. Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II). *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madri, n. 155, p. 3-20, 1996.

_____. Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. *Crónica Tributaria*, Madri, n. 98, p. 127-139, 2001.

_____. Los "motivos económicos válidos" en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales. *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madri, n. 235, p. 63-110, 2002.

_____. *Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal: la Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

_____. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PÉREZ ROYO, Fernando. La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal: examen de casos recientes. *Quincena Fiscal*, Madri, n. 10, p. 1-28, 2005.

_____. *Derecho Financiero y Tributario*: parte general. 21. ed. Cizur Menor: Civitas, 2011.

PISTONE, Pasquale. *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*. Pádua: CEDAM, 1995.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*: parte geral. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen*. Cizur Menor: Thomson-Aranzadi, 2006.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan. Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. In: ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dir.). *La reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2005. p. 11-84. (Colección Estudios de Derecho Judicial, 57).

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1966. v. 2.

SALDANHA SANCHES, J.L. *Os limites do planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Ed., 2006.

SANZ GADEA, Eduardo. *Medidas antielusión fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

SOUSA, Rubens Gomes. Normas de interpretação no Código Tributário Nacional. In: ATALIBA, Geraldo et al. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 5. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*: autonomia privada, simulação, Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Elisão abusiva e simulação na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho de Contribuintes. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 330-350.

VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3. ed. Haia: Kluwer Law International, 1997.

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

ZIMMER, Frederik. General Report. In: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). *Form and*

substance in tax law. *Cahiers de Droit Fiscal International*, 2002, Oslo. Haia: Kluwer, 2002. v.87a. p. 21-67.

ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación en Derecho tributario. In: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan

et al (Dir.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010. v. 1. p. 553-579.