

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

PLANEJAMENTO FISCAL E ELUSÃO TRIBUTÁRIA NA
CONSTITUIÇÃO E GESTÃO DE SOCIEDADES: OS LIMITES
DA REQUALIFICAÇÃO DOS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS
PELA ADMINISTRAÇÃO

Tese apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito Econômico e Financeiro, sob a orientação do Professor Associado Heleno Taveira Tôrres.

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
SÃO PAULO

2010

Banca examinadora

AGRADECIMENTOS

Há coisas na vida que são realmente inexplicáveis, que só podem ser atribuídas a forças divinas. Agradeço a Deus não só o privilégio de cursar o programa de doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, mas também todas as oportunidades proporcionadas até hoje.

Agradeço aos amigos Maria Augusta da Matta Rivitti, Mariana de Souza Cabezas, Maria Fernanda Bottallo, Eduardo Domingos Bottallo, Jairo Saggi, Marcelo Salles Annunziata, Alessandra Okuma, Donaldo Armelin, Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini e Jorge Tadeu Flaquer Scartezzini, sem os quais não teria voltado a estudar.

Agradeço ao meu orientador, Professor Heleno Taveira Tôrres, todo apoio recebido durante os últimos cinco anos de intenso e profícuo convívio.

Agradeço aos meus Professores Paulo de Barros Carvalho, Tácio Lacerda Gama, Gerd Willi Rothmann, Raquel Sztajn, Décio Zylbersztajn, Luís Eduardo Schoueri, João Francisco Bianco, Odete Medauar, Fernando Dias Menezes de Almeida e Ana Cláudia Akie Utumi, as valiosas lições.

Agradeço aos amigos e colegas de trabalho, Cristina Arcoverde Hércias, Andréa Ferreira Bedran, Livia Leite Baron Gonzaga, Carolina Valeska Bernardo Gaudêncio Virgillito, Suzana Soares Melo, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, Ana Cristina Correa de Vianna Bandeira, Marcelo Miranda Dourado Fontes Rosa, Simone Hsu e Riccaro Giuliano Figueira Torre, sem os quais não teria tido tempo nem tranqüilidade para estudar.

Agradeço aos meus chefes, Arnaldo Wald, Alexandre de M. Wald e Arnaldo Wald Filho, por me ensinarem a arte de advogar.

Agradeço aos meus pais, Takeo Nishioka e Mary Matsunaga Nishioka, por tudo que sou, e aos meus irmãos, Cristina, Cecília e Cesar, pelos anos de convivência.

Finalmente, não tenho palavras para expressar minha gratidão à minha esposa Luciene e aos meus filhos Letícia Cristina e Pedro Henrique. O amor que nos une é e sempre será a fonte de todas as nossas alegrias e inspirações. A vocês três, dedico esta tese.

RESUMO

A presente tese de doutorado aborda o tema do planejamento tributário, aplicado à constituição e gestão de sociedades.

Analisa-se o papel exercido pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN, que supre uma lacuna da legislação brasileira, introduzindo a doutrina do “abuso de formas de direito privado”, de origem germânica, e adequando a legislação brasileira ao Estado Democrático de Direito, em que os princípios da legalidade e da livre iniciativa convivem, pacificamente, com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

Verifica-se, ainda, que a Lei Complementar n. 104/2001 estabelece um regime que nada tem a ver com o previsto no artigo 149, VII, do CTN.

Examina-se, em seguida, a questão específica do abuso de formas de direito privado, em conexão com a teoria da causa do negócio jurídico e a relação desta com os artigos 421 e 187 do Código Civil.

No que se refere especificamente à constituição e gestão de sociedades, procura-se identificar qual é a causa ou a função social do contrato de sociedade, com o objetivo de evidenciar de que forma as escolhas do contribuinte no exercício de sua atividade empresarial vinculam o Fisco.

ABSTRACT

The present thesis deals with the theme of tax planning, applied to the constitution and management of companies.

The role of the single paragraph of article 116 from the National Tax Code is also analyzed, due to the fact that it remedies the omission of Brazilian legislation by introducing the so-called “legal form abuse of private law” doctrine, whose original creation harks back to Germany; in addition, this theory also conforms the Brazilian legislation to the Legal Democratic State, in which the principles of lawfulness and free enterprise cohabit, pacifically, with the principles of ability to pay and equality.

Moreover, it can also be noticed that Supplementary Law n. 104/2001 establishes a regime that has nothing to do with article 149, VII of the National Tax Code.

After that, the specific question of “legal form abuse of private law” doctrine is handled, in connection with the juristic act’s cause theory and its relation to articles 421 and 187 from the Civil Code.

When it comes down to the constitution and management of companies, the scope is to verify what the cause or social duty of the company’s by-laws is, with the main objective of clarifying how the taxpayer’s choices during the practice of his activity peg the Tax Administration.

SUMÁRIO

I.	INTRODUÇÃO	09
II.	PLANEJAMENTO FISCAL E ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIAS	23
III.	O COMBATE À ELUSÃO E À EVASÃO TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO	33
IV.	CONTROVÉRSIA QUANTO À NATUREZA E ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN	35
IV.1.	A LEI COMPLEMENTAR N. 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001	43
IV.2.	DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 66, DE 29 DE AGOSTO DE 2002	48
IV.3.	O ANTEPROJETO E O PROJETO DE CTN	51
IV.3.A.	DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO	53
IV.3.B.	DO ABUSO DE FORMAS DE DIREITO PRIVADO	59
IV.3.C.	DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DOS FATOS GERADORES EM FUNÇÃO DE SEU RESULTADO	68
IV.3.D.	CONCLUSÃO: DA INTRODUÇÃO DA DOUTRINA DO ABUSO DE FORMAS DE DIREITO PRIVADO	72
V.	A CONTROVÉRSIA QUANTO À CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR N.º 104/2001	87
V.1.	A POSIÇÃO DE MARCO AURÉLIO GRECO	91
V.2.	A POSIÇÃO DE ALBERTO XAVIER	96
V.3.	O CONFLITO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DECORRENTE DO CONFRONTO DAS DUAS POSIÇÕES	97
VI.	PROPOSTA DE INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN	98
VI.1.	A “METÓDICA ESTRUTURANTE” DE FRIEDRICH	

MÜLLER	98
VI.2. A “METÓDICA ESTRUTURANTE” E O CONFLITO ENTRE OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA LEGALIDADE	102
VII. A LEI ORDINÁRIA DE QUE A TRATA A REGRA GERAL ANTIELUSIVA BRASILEIRA	117
VIII. DOS LIMITES DA LEI ORDINÁRIA A QUE SE REFERE A PARTE FINAL DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN	123
IX. DO ABUSO DE FORMAS NO DIREITO ALEMÃO	125
X. DO ABUSO DE FORMAS NO DIREITO BRASILEIRO	137
XI. A CAUSA DO NEGÓCIO JURÍDICO	144
XII. A CAUSA DO NEGÓCIO JURÍDICO COMO CRITÉRIO PARA IDENTIFICAR O ABUSO DE FORMAS DE DIREITO PRIVADO	175
XIII. A CAUSA OU FUNÇÃO SOCIAL DO CONTRATO NA CONSTITUIÇÃO E GESTÃO DE SOCIEDADES	182
XIV. DA JURISPRUDÊNCIA EM MATÉRIA DE CONSTITUIÇÃO E GESTÃO DE SOCIEDADES	191
XV. DA REQUALIFICAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: CONCEITO E LIMITES	195
XVI. CONCLUSÕES	204
XVII. BIBLIOGRAFIA	215

I. INTRODUÇÃO

A tese de doutorado que se pretende desenvolver abordará o tema do planejamento tributário, aplicado à constituição e gestão de sociedades, no direito brasileiro.

Num país em que quase 35,02% do Produto Interno Bruto¹ corresponde a tributos, a escolha da melhor forma de tributação passa a ser uma questão de sobrevivência, até porque, se não for bem concebida e executada, acarretará um aumento ainda maior dos custos da empresa, uma vez que sobre os valores devidos e não pagos em virtude de um planejamento mal sucedido incidirão multa de ofício e juros de mora, o que tornará ainda mais difícil o pagamento do débito tributário.

Conhecer os limites da atuação tanto dos contribuintes como da Administração Pública é, portanto, tarefa das mais importantes. Trata-se ainda de trabalho dos mais difíceis e desafiantes, tanto no Brasil, como no exterior, seja porque os interesses do Fisco e dos contribuintes são conflitantes, seja porque as leis são dúbias, admitindo variadas interpretações, tornando tênue a distinção entre o lícito e o ilícito em matéria de planejamento tributário.

A controvérsia é bastante antiga, exigindo análises bastante subjetivas, que envolvem, muitas vezes, valores, caracterizados pelas características de

¹ <http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?tl=1&id=969832&tit=Carga-tributaria-foi-de-3502-do-PIB-em-2009-diz-instituto>. Acesso em: 09/02/2010.

*bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, graduação hierárquica, objetividade, historicidade e inexauribilidade.*²

No âmbito da axiologia, não existem critérios objetivos que orientem o intérprete e o aplicador da lei. Não há, da mesma forma, hierarquia propriamente dita, pois a *graduação hierárquica* está diretamente relacionada com a *preferibilidade*.³

A subjetividade e conseqüentemente a insegurança jurídica são grandes, até porque a questão abrange, freqüentemente, conflitos éticos que nada tem a ver com o direito, como já teve a oportunidade de lembrar Antônio Roberto Sampaio Dória, em sua clássica obra “Elisão e evasão fiscal”:

“O verdadeiro *rationale* que está por detrás das várias teorias da ilegitimidade da elisão fiscal e, principalmente, de decisões judiciais a ela desfavoráveis, apesar de jurídicas em seu aparato exterior, técnica e argumentação, o verdadeiro *rationale*, dizíamos, são inspirações éticas. Repugna a muitos admitir que possa alguém, com habilidade e inteligência, manipular as formas para escapar a uma responsabilidade fiscal, quando outros não o logram. Desagrada endossar o astucioso arranjo dos negócios, especialmente dos poderosos, feito com o visível intuito de se forrar ao pagamento de tributos, baseados na capacidade contributiva. É sempre amargo o desapontamento, que deve assaltar os julgadores, de terem que coonestar, por motivos de lógica

² REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002 (2ª tiragem). p. 191; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 141 e 142.

³ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. cit., p. 191; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. cit., p. 141 e 142.

jurídica formal, o que a seus olhos parece uma prestidigitação tributária.”⁴

A luta contra a elusão também pode ter aspirações demagógicas, aumentando a insegurança jurídica em relação àqueles que têm elevada capacidade econômica. Por essa razão, na Espanha, as cláusulas gerais antielusivas foram condenadas por José Juan Ferreiro Lapatza, para quem:

“Sólo la demagogia más cínica puede poner el acento de la lucha antifraude en cláusulas antielusivas de mínima potencialidad recaudatoria, esgrimiendo el demagógico argumento de que los actos a los que, conforme a ellos, se gravan, sólo pueden ser realizados por quienes gozan del nivel económico suficiente para aprovechar los mil recovecos del sistema fiscal proporcionados por el propio legislador. No es desde luego con la aplicación de tales cláusulas a cuatro contribuyentes muy poderosos como se reduce una economía sumergida que, según las cifras más fiables, alcanza el 21 ó 22 por 100 de nuestro PIB y que se nutre de miles y miles de contribuyentes que ocultan, sin más y sin ninguna sofisticación,

⁴ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 81 e 82. No mesmo sentido a advertência de Alberto Xavier: “... pode à primeira vista parecer chocante que o fato da utilização engenhosa de instrumentos negociais de direito privado para a realização indireta de fins diversos dos da sua causa objetiva permita ao particular um regime fiscal mais favorável do que o correspondente a negócios cuja estrutura permita diretamente a realização dos aludidos fins e que, por isso mesmo, sejam usual, correntemente, utilizados na prática da vida econômica.” (XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VI, n. 23, p. 250, jan./mar. 1973). Em outro parecer sobre a matéria, Alberto Xavier acrescenta que: “... a clareza e a objetividade no tratamento do tema pela generalidade da doutrina têm sido, via de regra, prejudicadas por duas ordens de fatores concorrentes, mas distintos: de um lado, a influência de considerações extrajurídicas, ligadas ao domínio da política tributária ou da moral fiscal; de outro lado, o fato de nem sempre se terem presentes as particularidades de cada direito positivo, com a consequência de indevidamente se transplantarem para uma dada ordem jurídica, problemas, institutos e soluções que são próprios de outra ou outras.” (XAVIER, Alberto. *Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IV, n. 11-12, p. 286, jan./jun. 1980).

sus bienes o industria a la Hacienda Pública sin que ésta sea capaz de descubrirlos, haciendo pagar a quienes, sin más, no pagan, en vez de peder el tiempo en hacer pagar o quien paga menos o no paga aprovechando una legislación insegura, incierta y mal hecha o hecha así a propósito?”⁵

No Brasil, Miguel Reale lembrou que o preconceito em relação ao lucro e à riqueza também tem gerado controles estatais incompatíveis com nossa Constituição Federal, nos seguintes termos:

“O mal é que na justa aspiração distributiva muitas vezes se oculta um demagógico e utópico ideal de igualdade, geralmente fruto de renitente rancor para com a riqueza e o lucro, o que conduz impreterivelmente a uma política de **controle** da ordem econômica, descambando para o dirigismo das atividades empresariais, incompatível, repito, com a Carta Magna vigente.”⁶

Mas não é só por envolver considerações éticas e preconceitos que a tarefa do aplicador da lei, no caso, é bastante árdua. As discussões jurídicas também são acirradas, pois se não existe uniformidade de opiniões nem em relação aos conceitos de planejamento fiscal, elisão, elusão e evasão,⁷ o que se dirá em relação aos regimes jurídicos aplicáveis a cada uma dessas hipóteses.

⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Prólogo. In: GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 15 e 16.

⁶ REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o conflito de ideologias*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 49.

⁷ “O instituto que nos ocupa tem sido denominado pelas mais diversas expressões: uns falam em evasão fiscal legítima; outros, com maior rigor terminológico, optam pelo termo elisão fiscal; outros ainda aludem a um direito à economia de imposto; na doutrina alemã generalizou-se o conceito de liberdade de uso das formas e institutos do direito privado; e tem-se também aludido à figura do negócio jurídico fiscalmente

No país, o debate sobre o planejamento tributário tem girado em torno dos princípios constitucionais que devem nortear o aplicador da lei na desconsideração de um ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária.

Sustenta-se que, no passado, quando o Brasil era “apenas” um Estado de Direito, não um Estado Democrático de Direito, predominava o princípio da legalidade sobre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, chegando-se a afirmar, categoricamente, que “num confronto entre igualdade e legalidade, o sistema brasileiro sempre privilegiou para esta matéria a última.”⁸

A partir da Constituição Federal de 1988, quando o país passou a ser um Estado Democrático de Direito, teria havido uma mudança de paradigma, havendo quem sustentasse, inclusive, que sempre deveriam prevalecer os únicos princípios acolhidos pela Carta Magna, quais sejam, os previstos nos artigos 146, 145, *caput* e §§1º e 2º, e 146-A, que se sobrepunham às limitações ao poder de tributar, como as de que tratam o artigo 150.⁹

Assim, por exercer “função estruturante do sistema”, a capacidade contributiva seria muito mais importante e relevante do que a igualdade e a legalidade,¹⁰

menos oneroso, de que uma das principais modalidades seria o negócio indireto. Neste último sentido nos pronunciamos no já mencionado ensaio.” (XAVIER, Alberto. *Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro*. cit., p. 286).

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 298. No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. cit., p. 251; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit. p. 94.

⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 198.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. cit., p. 292 e 299.

limitações que constituiriam instrumentos do princípio da capacidade contributiva na consecução de seu objetivo fundamental de “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (CF, art. 3º, I).

Se, na década de 1970, defendia-se a utilização irrestrita do negócio indireto no âmbito do direito tributário,¹¹ que seria, na realidade, o instrumento utilizado pelo contribuinte para praticar a elisão fiscal propriamente dita, ainda que houvesse no caso um desvirtuamento da causa do ato ou do negócio jurídico, atualmente combate-se aquela forma de elisão, criando-se um conceito amplo de abuso de direito,¹² que abrangeria várias patologias diversas da simulação, como por exemplo abuso de forma de direito privado, fraude à lei, ausência de propósito mercantil, dissimulação da ocorrência do fato gerador, dentre outras.

Também sustentando que não se pode mais admitir o predomínio do princípio da legalidade, Heleno Taveira Tôres introduziu, no direito tributário brasileiro, em 2003, um novo critério para determinar a licitude ou ilicitude do planejamento tributário, isto é, a causa do negócio jurídico. Defendeu-se, então, a liberdade de tipo, de forma e de causa, de modo que seriam então reprováveis os planejamentos que utilizam a simulação, a fraude à lei e os negócios jurídicos sem causa. Heleno Tôres

¹¹ XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. cit., p. 236-253; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit.

¹² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento fiscal e abuso de direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 91-105; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. cit.; HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997; TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 261-330; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003; YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*, 2005. 295 f. Tese (Doutorado em direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo; ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007 etc.

distinguiu ainda, da elisão e da evasão, a elusão tributária, caracterizada como ilícito atípico.¹³

Mais recentemente, Élcio Fonseca Reis abordou o tema à luz do princípio da boa-fé, tentando introduzir um novo critério para a determinação da legitimidade ou ilegitimidade dos planejamentos fiscais.¹⁴

A primeira conclusão que se extrai a partir do exame dessas várias teorias é a de que os doutrinadores têm utilizado, para fenômenos distintos, não raro, a mesma terminologia. Assim, apenas para exemplificar, “evasão legítima”¹⁵ para designar elisão, por outros entendida como elusão.¹⁶ Ou, nas palavras de Hermes Marcelo Huck, “o que uns chamam de evasão pura, outros chamam de fraude, o que alguns dizem evasão legal, terceiros denominam elisão, e assim sucessivamente”.¹⁷

Mesmo quanto à utilização da expressão “planejamento tributário”, há divergências, alguns diferenciando-o das “opções fiscais”,¹⁸ e outros incluindo-as no conceito de planejamento tributário.¹⁹

¹³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

¹⁴ REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

¹⁵ XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. cit., p. 236-253; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit.

¹⁶ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária: Resenha Tributária, 1988. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 13). p. 393-422; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. cit..

¹⁷ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. cit., p. 325.

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. cit., p. 92-93.

Para Marco Aurélio Greco, somente se pode falar em planejamento tributário no âmbito das “substituições jurídicas” e “montagens”, cabendo ao jurista identificar os limites que o ordenamento jurídico impõe ao exercício da liberdade individual.²⁰ Aliás, pode-se atribuir a distinções como essa o grande preconceito que se tem notado, pelo menos no âmbito dos órgãos fazendários, em relação à expressão “planejamento tributário”. Fala-se assim em planejamento tributário legítimo e ilegítimo, planejamento com abuso de forma e de direito etc.

No âmbito legislativo, sente-se, até hoje, que o direito positivo brasileiro é insuficiente para lidar com todas as questões que envolvem a matéria.

Na realidade, até 2001, o CTN continha apenas um dispositivo que autorizava a constituição do crédito tributário por meio do lançamento de ofício, naquelas hipóteses em que restavam comprovados o dolo, a fraude ou a simulação.

Assim, praticamente todos os lançamentos de ofício tinham fundamento no artigo 149, VII, do CTN, ainda que o caso específico não envolvesse, propriamente, dolo, fraude ou simulação.

Justamente porque nem todas as circunstâncias diziam respeito a dolo, fraude ou simulação, alguns doutrinadores lamentavam a lacuna do direito brasileiro quanto à desconsideração de atos ou negócios jurídicos lícitos, se isoladamente

¹⁹ ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 278.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. cit., p. 106-109.

considerados, mas que não correspondiam à realidade, tendo em vista o contorno da legislação tributária.²¹

Assim é que, em 2001, foi promulgada a Lei Complementar n. 104/2001, introduzindo, no Brasil, a chamada “norma geral anti-elisiva” (artigo 116, parágrafo único, do CTN), com o objetivo declarado de combater os planejamentos tributários praticados com abuso de forma e de direito.

Surgiram então inúmeros debates quanto à natureza jurídica e alcance do parágrafo único do artigo 116 do CTN, à constitucionalidade da Lei Complementar n. 104/2001 e à necessidade ou não de uma lei ordinária para regulamentá-lo, sem que se desse a devida atenção aos limites da denominada cláusula geral anti-elisiva, até porque, ao que parece, grande parte da doutrina entendeu que referida lei complementar “chove no molhado”.²²

²¹ “Na legislação tributária brasileira, não existem normas gerais, que disciplinem a atividade ilícita ou imoral, a simulação e o abuso das formas jurídicas, para os efeitos da tributação.

Na ausência de dispositivos legais expressos, várias soluções jurídicas são apresentadas pela doutrina brasileira. Baseando-se no art. 105 do Código Civil Brasileiro, ..., Antonio Roberto Sampaio Dória entende que a teoria do abuso das formas nada mais é do que a simulação em sua incidência fiscal. Para ele, qualquer negócio jurídico realizado com o objetivo evidente de lesar o fisco, porque o contribuinte manipulou as formas do direito privado, pode ser atacado com base na simulação.

Não podemos concordar com esta opinião. A utilização abusiva de formas jurídicas não se confunde com os negócios simulados. Nestes, as declarações de vontade são simuladas. A evasão fiscal, pelo contrário, pressupõe que as partes de um negócio efetivamente queiram e realizem a estruturação jurídica inadequada.

Esta lacuna lamentável nas normas gerais de direito tributário brasileiro tem levado o legislador e o aplicador da lei a frequentes equívocos, pondo em risco os princípios constitucionais da segurança e da certeza jurídica. No intuito de fornecer subsídios a uma regulamentação mais consentânea com a relevância da matéria, este trabalho analisou a sua normatização no Código Tributário Alemão, que sabidamente inspirou os autores do nosso Código Tributário Nacional, e na doutrina germânica. Deste exame é forçoso concluir que é absolutamente imprescindível a disciplina da matéria em nível de normas gerais.” (ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Elisão e evasão fiscal. cit., p 414.

²² Ao analisar a específica hipótese do parágrafo único do artigo 116 do CTN, Sacha Calmon Navarro Coêlho fez a seguinte indagação: “Vejam agora – descartada a ‘interpretação econômica’ – se o art. 116 do CTN traduz a hipótese impossível de *Norma Geral Antielisiva* ou, se em verdade chove no molhado e diz respeito a uma hipótese de desconsideração de ato ou negócio jurídico simulado.” (COÊLHO, Sacha Calmon

O que se procurará demonstrar na presente tese de doutorado é que a Lei Complementar n. 104/2001 é de fundamental importância para a determinação dos limites do planejamento tributário, já que supre uma lacuna da legislação brasileira, introduzindo, na realidade, a doutrina do “abuso de formas de direito privado” do direito alemão, tal como pretendeu fazer, sem sucesso, a Comissão Especial do CTN, liderada por Rubens Gomes de Sousa, em 1954.

A partir da análise da sucessão de fatos legislativos que culminaram com as promulgações do CTN e da Lei Complementar n. 104/2001, evidenciar-se-á que, realmente, foi finalmente acolhida pelo direito positivo brasileiro a doutrina que combate o “abuso de formas de direito privado”, para adequar a legislação brasileira ao “novo” Estado Democrático de Direito, em que os princípios da legalidade e da livre iniciativa convivem, pacificamente, com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

De fato, por ocasião da elaboração do CTN, prevalecia, pelo menos no âmbito da doutrina, o princípio da legalidade estrita,²³ sendo esse o motivo pelo qual a doutrina do abuso de formas de direito privado não foi introduzida, em 1966, no país. Já no momento da promulgação da Lei Complementar n. 104/2001, vigia tanto o princípio da legalidade como o da capacidade contributiva, em igualdade de condições.²⁴

Navarro. *Evasão e elisão fiscal*: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 48).

²³ No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. cit., p. 251; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit., p. 94; SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielisiva. cit., p. 298; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. cit.

²⁴ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão*: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. cit., p. 330.

Além de realizar, ao mesmo tempo, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, verificar-se-á que a Lei Complementar n. 104/2001 estabelece um regime que nada tem a ver com o previsto no artigo 149, VII, do CTN, seja quanto ao procedimento que deve ser observado pela autoridade administrativa, seja quanto às hipóteses que determinam sua incidência, seja ainda em relação às penalidades aplicadas em cada uma das hipóteses.

Pretende-se pois estabelecer parâmetros para a atuação da Administração Pública na desconsideração dos atos e negócios jurídicos e na (re)qualificação dos fatos, à luz dos dois dispositivos do CTN, quais sejam, os artigos 149, VII, e 116, parágrafo único.

Tudo com o objetivo de perquirir se seria possível a conclusão no sentido de que a evasão estaria sujeita ao artigo 149, VII, do CTN, enquanto que a elusão, ao artigo 116, parágrafo único. Assim, a desconsideração dos atos e negócios jurídicos elusivos dependeria de lei ordinária, ao contrário dos evasivos, que justificariam a constituição imediata do crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

Sob o aspecto penal, as conseqüências da distinção de cada um dos regimes também seriam de fundamental importância para definir não só a natureza da multa (qualificada ou não),²⁵ mas também para identificar possíveis crimes contra a ordem tributária, devendo-se esclarecer, nesse sentido, que a Receita Federal sempre fundamentou suas atuações no artigo 149, VII, do CTN, que autoriza, justamente, o lançamento de ofício, nos casos em que comprovados o dolo, a fraude ou a simulação, muitas vezes, aliás, de forma contraditória, considerando-se que, em caso de prática de um dos ilícitos

²⁵ No âmbito da legislação federal, o artigo 44 da Lei n. 9.430/96 estabelece multa de ofício de 75% para as hipóteses de lançamento de ofício. Essa multa de ofício pode ser qualificada nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, tal como definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964 (150%). Tanto a multa de ofício como a multa qualificada podem ser agravadas em 50%, nos casos de “embaraço à fiscalização”, podendo atingir, portanto, as multas agravadas, os percentuais de 112,5% e 225%.

tipificados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou seja, sonegação, fraude ou conluio, a autoridade administrativa deveria sancionar o sujeito passivo com a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), de que trata o artigo 44, I e §1º, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996; não obstante, em grande parte dos casos, os tribunais administrativos aplicaram a multa de ofício ordinária de 75% (setenta e cinco por cento), reformando decisões de primeiro grau.²⁶

Em seguida, abordar-se-á a questão específica do abuso de formas de direito privado, em conexão com a teoria da causa do negócio jurídico e a relação desta com a função social do contrato e o abuso de direito de que tratam, respectivamente, os artigos 421 e 187 do Código Civil de 2002.

No que se refere especificamente à constituição e gestão de sociedades, a questão do planejamento tributário assume relevância vital, uma vez que a carga tributária irá determinar inúmeras decisões do empresário, relativas à constituição ou não de sociedades para o exercício da atividade empresarial, à escolha do melhor tipo societário para a realização dessa atividade, inclusive para efeitos de limitação da responsabilidade do sócio ou acionista, à formação ou não de grupo de sociedades, à celebração de contratos de associação ou de colaboração, à forma de financiamento da sociedade, com capital próprio ou de terceiros, às modalidades de remuneração do sócio ou acionista, mediante pagamento de juros sobre o capital próprio ou à distribuição de lucros ou dividendos, à contratação de outras pessoas jurídicas principalmente para a prestação de determinados serviços etc.

²⁶ No julgamento do Recurso 147.639, realizado em 18 de outubro de 2006, a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu parcial provimento a recurso do contribuinte para desqualificar a multa, isto é, para reduzi-la para 75%, mantendo, no entanto, o lançamento quanto ao tributo devido e aos juros de mora. Tratava-se de operação de subscrição de participação com ágio com subsequente cisão, caracterizando, de acordo com o tribunal administrativo, verdadeira alienação de participação, sem incidência de imposto de renda (Acórdão n. 108-09.037).

Quanto às sociedades já constituídas, aspectos tributários também definem se há ou não necessidade de reorganizações societárias, com transformações, fusões, cisões ou incorporações.

Verifica-se, desde já, que também sob o aspecto societário, o planejamento tributário é fundamental, justificando-se, assim, um estudo que abranja, ao mesmo tempo, o direito societário e o direito tributário, principalmente quando se sabe que a empresa age, interage com o mercado.²⁷ E é justamente em virtude das relações que a empresa estabelece com o mercado que o direito tributário vai assumindo importância cada vez maior, já que essas relações jurídicas podem caracterizar não raro fatos jurídicos tributários ou, até mesmo, hipóteses de benefícios fiscais. Daí a necessidade de o empresário buscar a economia legítima de tributos.

O direito tributário é tão importante no campo do direito societário que tem levado a afirmações no sentido de que “o direito tributário tornou-se uma indesejada fonte do direito societário”²⁸.

²⁷ FORGIONI, Paula A. *A evolução do direito comercial brasileiro: da mercancia ao mercado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 131.

²⁸ WIEDEMANN, Herbert. Excerto do “Direito societário I – Fundamentos”. Tradução de Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (coord.). *Direito Societário Contemporâneo I*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 23 e 24. De acordo com WIEDEMANN, “... há muito o direito societário é marcado pelo direito tributário e, mais recentemente, também pelo direito concorrencial. De fato, teoricamente aceita-se a primazia do direito civil e, com isso, também do direito societário, perante o direito tributário. Ambos realizam diferentes tarefas: o direito societário deve, antes de tudo, atingir a justa ordem das coisas, o direito tributário, em seguida, uma adequada tributação. Na realidade, os pesos quase que se inverteram. Na elaboração de contratos sociais e estatutos dirige-se a escolha da forma jurídica e das particulares determinações estatutárias, mais de acordo com ponderações de direito tributário do que de direito societário. Àquele agradecem a sua popularidade, por exemplo, a *GmbH & Co. KG* e a combinação ultimamente preferida de sociedade limitada com sociedade em conta de participação. O direito tributário tornou-se uma indesejada fonte do direito societário.”

Não obstante, também não há dúvida que o direito societário é fonte do direito tributário, entendido este, por muitos, como direito de sobreposição, já que encontra em outras áreas do conhecimento jurídico suas fontes.

E para a tese que se propõe, sobre o planejamento tributário e a elusão tributária na constituição e gestão de sociedades, também assume fundamental importância o estudo da causa ou função social do contrato de sociedade.

Justamente a partir da compreensão da causa ou função social do contrato de sociedade, é que será possível verificar, no âmbito do direito tributário, de que forma as escolhas do contribuinte-empresário no exercício de sua atividade empresarial vinculam o Fisco, em matéria de planejamento tributário, autorizando ou não a (re)qualificação dos atos ou negócios jurídicos.

II. PLANEJAMENTO FISCAL E ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIAS

Necessário se faz esclarecer, inicialmente, qual é a terminologia adotada nesta tese de doutorado, uma vez que os diversos autores que escreveram sobre o tema nem sempre utilizaram a mesma acepção das palavras elisão, elusão e evasão tributárias.

Como já se adiantou, os doutrinadores têm utilizado, para fenômenos distintos, não raro, a mesma terminologia.²⁹ Assim, apenas para exemplificar, “evasão legítima”³⁰ para designar elisão, por outros entendida como elusão.³¹ Ou, nas palavras de Hermes Marcelo Huck, “o que uns chamam de evasão pura, outros chamam de fraude, o que alguns dizem evasão legal, terceiros denominam elisão, e assim sucessivamente”.³²

²⁹ Segundo Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello, “Existe uma extensa e confusa gama de opiniões em torno do tema, cuja compreensão é dificultada pela diversa e desconcertante terminologia oferecida pela doutrina e pela legislação contemporânea.” (ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. *Elisão e evasão fiscal*. cit., p. 395). Hermes Marcelo Huck também salienta a dificuldade de distinção e definição entre evasão ilegal e elisão lícita, cujos limites são “tênués e difusos” (HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. cit., p. 326), até porque não há “a menor coesão” na doutrina e na jurisprudência, “pois não só as definições entre os conceitos divergem, como não há coincidência terminológica (HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. cit., p. 325).

³⁰ XAVIER, Alberto. *A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal*. cit., p. 236-253; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit.

³¹ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. *Elisão e evasão fiscal*. cit., p. 393-422; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 70; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. cit.

³² HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. cit., p. 325.

Já Rubens Gomes de Sousa, em seu *Compêndio de legislação tributária*,³³ distinguia “fraude fiscal” e “evasão”. O critério utilizado para tanto era, além da natureza dos meios utilizados, ilícitos ou lícitos,³⁴ a data da prática do evento; se este ocorresse depois da ocorrência do fato gerador, ter-se-ia fraude fiscal. Caso contrário, evasão. De acordo com o autor, esse seria o único critério seguro, pois tanto num como noutro caso, a intenção do contribuinte é sempre a mesma: “evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo”.³⁵

Ainda que se reconheça a importância do critério cronológico, este sofre críticas da doutrina por não resolver todos os problemas relativos à elisão e à evasão. Hermes Marcelo Huck adverte que, muito embora a fraude à lei, genericamente falando, seja modalidade de evasão, “sua prática consiste em evitar, ardilosa, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador”.³⁶

³³ A primeira edição da obra de Rubens Gomes de Sousa foi publicada em 1952, constituindo a edição póstuma, coordenada pelo IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, reprodução da terceira edição, de 1960.

³⁴ “A fraude fiscal, sob qualquer de suas formas, refere-se sempre à obrigação tributária principal (§18), isto é, à obrigação de pagar o tributo: quando revista a forma de uma ocultação do fato gerador, ou de certos dados de importância para o lançamento, toma o nome específico de *sonexação*. Por sua vez a evasão tem como característica essencial o fato de ser praticada por *meios lícitos*: com efeito, se os atos praticados pelo contribuinte forem ilícitos, já constituirão por si mesmos infração da lei e a evasão deixa de ser não punível; ao contrário, a fraude é sempre punível, porque é por si mesma uma infração, ainda que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos em si mesmos.” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 139). Em outro trabalho, de 14 de dezembro de 1970, Rubens Gomes de Sousa definiu fraude da seguinte maneira: “6/3. ‘Fraude’, definida para efeitos fiscais pela Lei 4502/64 e pelo D. Lei 401/68 já citados (supra: 8) é a ação ou omissão *dolosa* tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, ou a modificar-lhe as características essenciais, de modo a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto.” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 2: imposto de renda*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 206).

³⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. cit., p. 138. O mesmo critério foi reafirmado por Rubens Gomes de Sousa em parecer sobre a tributação da venda de bem recebido por pessoa física em devolução de capital de sociedade em fase de liquidação. No caso, utilizou a expressão “evasão legítima” como sinônima de “economia de imposto” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 2: imposto de renda*. cit., p. 207 e 208).

³⁶ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. cit., p. 327.

Por sua vez, Amílcar de Araújo Falcão utiliza a expressão “evasão tributária em sentido estrito” (*Steuerumgehung*) para designar o “abuso de formas jurídicas”, diferenciando-o da “economia fiscal” (*Steuereinsparung*). Assim, na primeira hipótese, haveria “uma atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intento prático visado”,³⁷ isto é, a “adoção de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, para a consecução do resultado econômico que se tenha em vista concretizar”,³⁸ caso em que poderia o intérprete aplicar a interpretação econômica, que não se confunde com *interpretatio abrogans*.³⁹ Ambas não se confundiriam com a “fraude fiscal” (*Steuerhinterziehung*).⁴⁰

Também condenando o “uso abusivo das formas para fugir ao pagamento de impostos”, Hermes Marcelo Huck fala em “elisão abusiva”.⁴¹

Alberto Xavier caracterizou a “evasão fiscal legítima” como “negócio fiscalmente menos oneroso”, esclarecendo que, nos casos em que ausente a simulação, ter-se-ia um “negócio indireto”, perfeitamente admitido pelo direito, na ocasião, português.⁴²

³⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 33.

³⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. cit., p. 35.

³⁹ “Resulta daí que a interpretação econômica só é autorizada, em cada caso, quando haja uma anormalidade de forma jurídica para realizar o intento prático visado e, assim, obter a evasão do tributo. Inversamente, se o ato praticado, a conduta seguida, o procedimento eleito são formas normais ou típicas de manifestação do conceito adotado pelo legislador tributário, jamais poderá o intérprete, utilizando considerações econômicas, alterar aquele conceito, ou a sua amplitude, restringi-lo ou modificá-lo, *vi interpretationis tantum*, para suprimir, na generalidade dos casos, modalidades de atuação nele contidas.” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. cit., p. 36.)

⁴⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. cit., p. 34.

⁴¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. cit., p. 330 e 328.

⁴² XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. cit., p. 236-253.

Diferentemente de Amílcar de Araújo Falcão,⁴³ Xavier qualificou o “negócio indireto” como “poupança fiscal” (*Steuerersparung*). Em estudo posterior, já sob a ótica do direito brasileiro, Alberto Xavier reafirmou sua posição.⁴⁴

Após criticar a utilização indiscriminada de diversas nomenclaturas, Antônio Roberto Sampaio Dória optou por outra terminologia: *fraude* e *evasão* para as condutas ilícitas e *elisão* ou *economia fiscal* para as lícitas,⁴⁵ distinguindo ainda “elisão induzida pela lei” (“reduções, isenções, não-incidências em determinados casos”) e “elisão resultante de lacunas da lei”, que seria “a autêntica elisão fiscal”.⁴⁶

Independentemente do *nomen iuris* adotado, deve-se destacar que Sampaio Dória e Xavier têm pensamentos praticamente idênticos, também entendendo o primeiro que (a) a diferença entre a *fraude* ou *evasão* e a *elisão* ou *economia fiscal* não está nas intenções e nos fins,⁴⁷ já que idênticos, mas nos meios e nos momentos de efetivação⁴⁸

⁴³ Para Amílcar de Araújo Falcão, o negócio jurídico indireto caracterizaria “abuso de formas jurídicas” ou “evasão tributária em sentido estrito” (*Steuerumgehung*).

⁴⁴ XAVIER, Alberto. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro. cit., p. 284-313.

⁴⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit., p. 25. Antes, porém, de fazer sua opção terminológica, Sampaio Dória designou *elisão* ou *economia fiscal* como “evasão legítima, ou *stricto sensu*”: “Na evasão legítima, ou *stricto sensu*, que melhor soaria como *elisão* ou *economia fiscal*, o agente visa a certo resultado econômico mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra *forma de exteriorização* daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem.” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit., p. 21).

⁴⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit., p. 29-31.

⁴⁷ A utilização da intenção para diferenciar a *elisão* e a *fraude* fiscal foi criticada por Sampaio Dória: “O equívoco em que labora essa orientação reside em pressupor ilegítimo o recurso às lacunas da lei para nelas inserir, adaptando-lhes a forma de exteriorização, certas realidades econômicas tributáveis em sua estruturação jurídica correnteia. No entanto, tal recurso nada tem de ilícito, pois, como observou OLIVER HOLMES, o fato de alguém ‘desejar elidir a lei é irrelevante, porquanto o verdadeiro significado de uma linha traçada pela norma é o de que o agente pode intencionalmente dela se aproximar até o ponto em que não a ultrapasse.’”

Se o indivíduo não excede das balizas legais, não se pode cogitar de fraude mas do exercício de direito nascido da liberdade de modelar cada qual, como melhor lhe aprouver, seus negócios e patrimônio. A

e (b) a “categoria jurídico-dogmática” da elisão ou economia fiscal é de um “negócio jurídico indireto”.⁴⁹

Percebe-se, desde já, que Alberto Xavier e Sampaio Dória adotam um conceito de elisão mais abrangente, que inclui a manipulação de formas lícitas para a obtenção de economia fiscal, a qual se assemelha à idéia de “evasão tributária em sentido estrito” ou de “abuso de formas jurídicas” defendida por Amílcar de Araújo Falcão. Não obstante, para os dois primeiros, a elisão, tal como por eles concebida, seria lícita, enquanto que, para o último, ilícita.⁵⁰

Mais recentemente, Heleno Taveira Tôrres distinguiu elisão, elusão e evasão, incluindo no conceito de “elusão”, além da simulação e da fraude à lei,⁵¹ o que

motivação subjetiva (certa ou errada) que incitou o contribuinte a minimizar seus custos tributários é indiferente ao direito, importando objetivamente apenas se o que êle concretizou deflagra efetivamente as antecipadas conseqüências vantajosas na esfera fiscal.” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit., p. 44).

⁴⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 21.

⁴⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit., p. 54.

⁵⁰ Luís Eduardo Schoueri adota o mesmo conceito de Alberto Xavier e de Sampaio Dória, alertando, não obstante, que, tecnicamente, em vez de elisão, o mais correto seria falar em elusão: “existe uma discussão semântica acerca da conceituação deste comportamento como elisivo ou elusivo.

Do ponto de vista estritamente técnico, no comportamento deste contribuinte que se desvia de fatos geradores, o que ele faz é eludir o nascimento da obrigação tributária, daí porque parte da doutrina defende, acertadamente, que não há que se falar em elisão, e sim em elusão fiscal. Por que? Porque elisão é substantivo do verbo elidir, o qual significa esconder.

Aquele contribuinte que está desviando-se dos fatos geradores não esconde, não elide a obrigação tributária; ele a elude, ou seja, ele se desvia dela. Daí porque seria mais correto falar em elusão como contraponto da evasão fiscal. Mas correntemente se adotou o termo elisão e, portanto, nós aqui falaremos em elisão, já compreendendo que o fenômeno é o de eludir, de desviar-se da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielisiva*. cit., p. 288-289).

⁵¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. cit., p. 189.

para Alberto Xavier e Sampaio Dória era “elisão” e, para Amílcar de Araújo Falcão, “evasão tributária em sentido estrito”.

Assim, segundo Heleno Taveira Tôrres, na elusão, o contribuinte utilizaria atos lícitos, se isoladamente considerados, mas sem causa,⁵² simulados ou em fraude à lei, tudo com o objetivo de economizar tributos;⁵³ na elisão ou legítima economia de tributos, a finalidade seria a mesma, os atos praticados também seriam lícitos, mas não haveria violação direta ou indireta a dispositivos legais;⁵⁴ e, na evasão, o contribuinte agiria voluntária e dolosamente para eximir-se do pagamento de tributo devido.⁵⁵

⁵² No que se refere ao vício de causa, esclarece Heleno Taveira Tôrres que: “Quando digo que a simulação e a fraude à lei não diferem dos atos negociais desprovidos de causa que assim não se constituam, tal equiparação somente tem cabimento para os efeitos de acomodá-los em um grupo único (elusão tributária) que autorizará a desconsideração de tais atos ou negócios, como “motivo” dos atos administrativos próprios. Contudo, o traço diferenciador de cada uma dessas categorias será fundamental para a aplicação das sanções tributárias subseqüentes, quando então simulação não é fraude à lei e tampouco a constituição de negócios jurídicos carentes de causa será sempre simulação ou fraude, apesar da difícil separação na maioria dos casos.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. cit., p. 17).

⁵³ Elusão: “... o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados com simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. cit., p. 189).

⁵⁴ Elisão ou legítima economia de tributos: “... as atitudes lícitas que possam ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, evitando a incidência destes, reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal, sem qualquer descumprimento frontal ou indireto das leis”; (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. cit., p. 174).

⁵⁵ Evasão: “Numa acepção estrita, todavia, por *evasão fiscal* deve-se entender o fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. cit., p. 178).

Classificação muito semelhante foi defendida em Portugal, onde Nuno Pombo utiliza a expressão “elisão fiscal” como sinônimo de “elusión tributaria”, à semelhança dos espanhóis e dos italianos, traduzindo-a como “ilusão fiscal”, ou seja, o ato ou efeito de iludir o Fisco, enganando a fiscalização por meio de “criação astuciosa de condições”, com a finalidade de “contornar” a vontade do legislador, auferindo o contribuinte, portanto, vantagem tributária “imerecida”.⁵⁶ Não se confundiria a “ilusão fiscal” com a “economia fiscal” propriamente dita, esta sim alcançada de forma legítima.⁵⁷

Seria da essência da “ilusão fiscal” o contorno da norma tributária por meio de atos formalmente lícitos. A consequência da prática desses atos seria sua ineficácia para efeitos fiscais.⁵⁸

A evasão ilícita decorreria do não pagamento do tributo devido em virtude da ocorrência do fato gerador, mediante a adoção de comportamentos ilegais.⁵⁹

A diferença entre as posições reside no fato de que Sampaio Dória e Alberto Xavier aceitam a manipulação de formas jurídicas ou de causas objetivas de negócios jurídicos, incluindo-a no conceito de elisão, enquanto que Amílcar de Araújo Falcão, Hermes Marcelo Huck, Heleno Taveira Tôrres e Nuno Pombo não a admitem, considerando tal manipulação forma de evasão, elisão abusiva ou elusão, sendo, portanto, ilegítima.

⁵⁶ POMBO, Nuno. *A fraude fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 26 e 27.

⁵⁷ POMBO, Nuno. *A fraude fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. cit., p. 27.

⁵⁸ POMBO, Nuno. *A fraude fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. cit., p. 27.

⁵⁹ POMBO, Nuno. *A fraude fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. cit., p. 29.

Procurar-se-á demonstrar, na presente tese de doutorado, que coexistem, no direito tributário brasileiro, os três fenômenos, elisão, elusão e evasão, tal como preconizados por Heleno Taveira Tôrres, atribuindo o ordenamento jurídico a cada um deles tratamento distinto.

Verificar-se-á que o conceito de elusão é necessário, sim. Não obstante, a simulação é um comportamento evasivo, enquanto que a fraude à lei tributária, que não se confunde com a fraude do artigo 149, VII, do CTN, insere-se no âmbito da elusão. De acordo com a proposta que será apresentada nesta tese de doutorado, a elusão sujeita-se ao regime do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, enquanto que, a evasão, ao referido artigo 149, VII.

No que se refere ao conceito de planejamento fiscal, costuma-se associá-lo à elisão, esta entendida como legítima economia de tributos, ou seja, realizada a partir de atos lícitos, sem que haja contorno da lei tributária.

Obviamente, para aqueles que admitem a manipulação das formas jurídicas ou o desvirtuamento da causa do ato ou negócio jurídico,⁶⁰ o planejamento fiscal abrangeria a elusão tributária.

Há que se mencionar, ainda, a opinião de Marco Aurélio Greco, que distingue “planejamento tributário” das “opções fiscais”.⁶¹ Estas são, de acordo com o autor, incentivadas pelo ordenamento jurídico e não dependeriam de qualquer forma de planejamento, que somente se caracterizaria por meio de “substituições jurídicas” e

⁶⁰ XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. cit., p. 236-253; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. cit.

⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. cit., p. 92-93.

“montagens”, cabendo ao jurista identificar os limites que o ordenamento impõe à liberdade individual.⁶²

Não obstante, a cautela neste caso se impõe, pois as expressões “substituições jurídicas” e “montagens” soam como sinônimas de manipulações da forma jurídica ou de desvirtuamento da causa objetiva do negócio jurídico.

Acredita-se, até, que o grande preconceito que se tem notado em relação ao planejamento tributário decorre da utilização de expressões como aquelas.

São preferíveis, portanto, definições como as cunhadas por Heleno Taveira Tôrres,⁶³ Luciano Amaro⁶⁴ e Marcus Abraham,⁶⁵ lembrando ainda a distinção feita

⁶² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. cit., p. 106-109.

⁶³ “‘Planejamento tributário’ é expressão que deve servir para designar, tão-só, a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. cit., p. 175).

⁶⁴ Luciano Amaro insere o planejamento fiscal na temática do planejamento empresarial: “No planejamento empresarial, inúmeras decisões precisam ser tomadas com vistas à realização do lucro, objetivo precípua da empresa. A escolha do setor, do produto, da matéria prima, do fornecedor, da região; a opção pela verticalização ou pela horizontalização da produção; a definição do mercado visado: local, regional, nacional, internacional; a escolha do público-alvo, da mídia; as decisões sobre o financiamento da planta industrial e da produção: com capital de risco ou de empréstimo; a opção por esta ou aquela forma societária – essas, entre outras inúmeras decisões, precisam ser tomadas pelo empresário. Nesse amplo contexto, a tributação exerce um papel importantíssimo. Não é preciso relembrar os tributos com finalidades regulatórias (extrafiscalidade), e as isenções setoriais e regionais, os diversos incentivos fiscais que buscam induzir o comportamento dos agentes econômicos, estimulando ou desestimulando determinados investimentos. Nem é preciso dizer que mesmo os tributos de finalidades fiscais têm sempre alguma atuação extrafiscal, dado que a tributação, obviamente, não é neutra no que respeita às decisões empresariais.” (AMARO, Luciano. *Planejamento tributário e evasão*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 115-116).

⁶⁵ “... o mais importante é ter em mente que falar em planejamento fiscal não significa, apenas, encontrar falhas na legislação (loopholes) ou realizar grandes malabarismos societários, contratuais ou financeiros para obter ganhos fiscais, conforme esta ou aquela forma de se interpretar o sistema tributário. Existem outras maneiras de se buscar uma economia tributária, plenamente legítima e eficaz, de acordo com o sistema tributário nacional.

por aquele no sentido de que o planejamento tributário pode ser entendido como processo ou produto.⁶⁶

De qualquer forma, deve-se esclarecer que, de acordo com as premissas adotadas neste estudo, planejamento fiscal não abrange nem a elusão, muito menos a evasão. Trata-se, sim, de hipótese de elisão, esta entendida como legítima economia de tributos, alcançada por meio das diversas formas lícitas previstas pelo ordenamento jurídico, inclusive das denominadas “opções fiscais”.

Embora esta não seja uma opinião unânime, a nosso ver, uma das maneiras mais seguras de se implementar um planejamento fiscal, é buscar as opções que a própria lei oferece, e que muitas vezes passam despercebidas pelo contribuinte, seja por falta de conhecimento ou da devida interpretação normativa, ou simplesmente não são adotadas, por ausência de interesse, oportunidade, condições ou conveniência.” (ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. cit., p. 278).

⁶⁶ “A noção de planejamento tributário comporta uma análise sob a díade ‘processo’ e ‘produto’ para sua melhor explicação. Uma coisa é o procedimento de *planejar* e outra, bem distinta, o produto desse procedimento, seu resultado, o respectivo *conteúdo*, o ato planejado. Enquanto *procedimento*, ‘planejar’ é trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados, por etapas e com bases técnicas de programas de objetivos definidos. [...]

E como *ato*, o planejamento corresponde à orientação que é dada á conduta humana, na constituição dos atos jurídicos, a partir do plano elaborado para otimizar os custos com as obrigações tributárias, pela identificação e organização das melhores e mais econômicas alternativas de formação dos negócios jurídicos permitidos pela legislação, reduzindo as possibilidades de conflitos com o Fisco.” (Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado*: autonomia privada: simulação: elusão tributária. cit., p. 175).

III. O COMBATE À ELUSÃO E À EVASÃO TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO

Como se adiantou, até 2001, o CTN continha apenas um dispositivo que autorizava a constituição do crédito tributário por meio do lançamento de ofício, naquelas hipóteses em que restavam comprovados o dolo, a fraude ou a simulação. Assim, praticamente todos os lançamentos de ofício tinham fundamento no artigo 149, VII, do CTN, ainda que o caso específico não envolvesse, propriamente, aquelas circunstâncias.

Justamente porque nem todas as situações diziam respeito a dolo, fraude ou simulação, alguns doutrinadores lamentavam a lacuna do direito brasileiro quanto à desconsideração de atos ou negócios jurídicos lícitos, se isoladamente considerados, mas que não correspondiam à realidade, tendo em vista o contorno da legislação tributária.⁶⁷

Assim é que, em 2001, foi promulgada a Lei Complementar n. 104/2001, que introduziu, no Brasil, a chamada “norma geral anti-elisiva”, com o objetivo declarado de combater os planejamentos tributários praticados com abuso de forma e de direito, acrescentando o seguinte parágrafo único ao artigo 116 do CTN:

“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,

⁶⁷ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, Resenha Tributária, v. 13, p 414, 1988.

observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

A Lei Complementar n. 104/2001 é de fundamental importância para a determinação dos limites do planejamento tributário, já que supre uma lacuna da legislação brasileira, introduzindo, como se demonstrará a seguir, a doutrina do “abuso de formas de direito privado”.

Além de realizar, ao mesmo tempo, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, verificar-se-á que a Lei Complementar n. 104/2001 estabelece um regime que nada tem a ver com o previsto no artigo 149, VII, do CTN, seja quanto ao procedimento que deve ser observado pela autoridade administrativa, às hipóteses que determinam sua incidência ou ainda às penalidades aplicadas em cada um dos casos.

Em seguida, abordar-se-á a questão específica do abuso de formas de direito privado, em conexão com a teoria da causa do negócio jurídico e a relação desta com a função social do contrato e o abuso de direito de que tratam, respectivamente, os artigos 421 e 187 do Código Civil de 2002.

IV. CONTROVÉRSIA QUANTO À NATUREZA E ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

Questão que tem sido muito discutida e é objeto de grande divergência diz respeito à natureza jurídica e ao alcance do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Há autores, como Marco Aurélio Greco, que sustentam, inclusive, que, “a rigor, não está muito claro se é uma verdadeira norma antielisão ou antiabuso”.⁶⁸ De qualquer forma, como se viu, defende o autor tratar-se de norma antielisão.

Outros, como César A. Guimarães Pereira, afirmam que “os arts. 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN, parecem-nos valer como norma geral de prevenção de conflitos de competência”.⁶⁹ De qualquer forma, conclui que ambos tratam da mesma matéria, isto é, da simulação.⁷⁰

Alberto Xavier classifica o parágrafo único do artigo 116 do CTN como “cláusula anti-simulação”,⁷¹ no que é acompanhado por James Marins,⁷² Luciano

⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 404.

⁶⁹ PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 227.

⁷⁰ PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 240. O mesmo entendimento foi reafirmado em artigo específico sobre a Lei Complementar n. 104/2001 (PEREIRA, César A. Guimarães. A elisão tributária e a Lei Complementar n. 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 21-46).

⁷¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.

⁷² MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 57.

Amaro,⁷³ Marcelo Costenaro Cavali⁷⁴ e Miguel Delgado Gutierrez⁷⁵. No mesmo sentido manifestou-se Luis Eduardo Schoueri, segundo o qual a norma seria anti-evasão (anti-simulação), não se tratando de norma geral anti-abuso, tal como concebida no direito alemão.⁷⁶

Por fim, para Paulo de Barros Carvalho, “o ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócio jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Tôrres, ao asseverar que a referida alteração tão-só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados”.⁷⁷

Todos esses autores partem da premissa de que o verbo dissimular relaciona-se com a simulação relativa, significando, portanto, que o parágrafo único do artigo 116 seria uma cláusula anti-simulação.

⁷³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 238.

⁷⁴ CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 258-259.

⁷⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 99-101.

⁷⁶ “Não se trata de norma geral anti-abusiva, não sendo o mesmo tipo de norma que o da Alemanha. A norma alemã, como já visto, tratava de casos de analogia em matéria tributária, de situações em que não ocorreu o fato gerador nas quais o contribuinte escolheu uma forma inusual e o código tributário permitia que se emprestasse esta ao conseqüente normativo da forma usual, não sendo esta hipótese contemplada no Direito Brasileiro. Aqui não há analogia, pois se tem um fato gerador ocorrido e escondido, dissimulado através de outro ato. Isto se torna possível pois apenas se afasta de um ato praticado com a finalidade de simular a ocorrência do fato gerador; nada mais está disposto no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielusiva*. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 300).

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 272.

Por outro lado, procuram afastar o argumento da *mens legis* sustentando que o texto legislado não coincide com a intenção manifestada na exposição de motivos da Lei Complementar n. 104/2001, de introduzir uma forma de combate ao abuso de forma e ao abuso de direito.

Para Luciano Amaro, “o dispositivo insere-se em antiga discussão sobre se a autoridade fiscal poderia, ao identificar uma situação de simulação, ignorar o negócio aparente sem antes demandar sua nulidade ou sua inoponibilidade ao Fisco”.⁷⁸

De acordo com a opinião manifestada pelo então Procurador-Geral da República, Cláudio Fonteles, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.446, “entende-se que o parágrafo único do art. 116, do CTN, introduzido pela Lei Complementar n.º 104/2001 constitui norma antievasiva, que pretende coibir a evasão fiscal nas suas mais variadas formas”.⁷⁹

Diversamente, Ricardo Lobo Torres alinha oito argumentos⁸⁰ que amparariam sua conclusão no sentido de que “a LC 104/01 trouxe uma verdadeira *norma*

⁷⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 238. Ver, no mesmo sentido, XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 71-72.

⁷⁹ Autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.446, fls. 281.

⁸⁰ São os seguintes:

“a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII e 150, §4º);

b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro;

c) não pode haver nenhuma incompatibilidade de norma antielisiva com o Estado de Direito, senão até que se tornou necessidade premente nas principais nações democráticas na década de 1990;

antielisiva, influenciada pelo modelo francês, e não uma norma *antievásiva* ou *anti-simulação*”,⁸¹ devendo-se observar que, no caso, o autor utiliza uma acepção de elisão um pouco mais abrangente, que engloba o abuso de direito, admitindo todas as formas não abusivas de planejamento fiscal.⁸²

Finalmente, Heleno Taveira Tôrres distingue a elusão da elisão e da evasão tributárias, como se viu, concluindo que o parágrafo único do artigo 116 do CTN é uma “regra geral antielusiva”,⁸³ em posição semelhante à de Ricardo Lobo Torres.

No que se refere ao alcance do parágrafo único do artigo 116 do CTN, este está diretamente relacionado com sua natureza jurídica. Assim, Alberto Xavier, segundo o qual o dispositivo seria uma “cláusula anti-simulação”,⁸⁴ defende que “o novo

d) em nenhum país democrático levantou a doutrina a tese da inconstitucionalidade, e muito menos a declararam os Tribunais Superiores;

e) quando muito se encontra a afirmativa de que certas nações não estão “maduras” para a prática das normas antielisivas, como acontece naquelas em que o planejamento tributário se tornava freqüentemente abusivo;

f) as teses da legalidade “estrita” e da tipicidade “fechada” têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceptualista;

g) as normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva;

h) as normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá, etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil.” (TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 300 a 302).

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 300.

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 320.

⁸³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 361.

⁸⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.

parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional refere-se à figura da *simulação*”⁸⁵.

Quanto à fraude à lei e ao abuso de direito, entende que nem a primeira nem o último podem ser aplicados no direito tributário brasileiro, afirmando categoricamente que:

“Estas diferenças não passam de simples reflexo de a figura da fraude à lei do Direito Civil ser de aplicação impossível em Direito Tributário”.

“O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro de cidade”.⁸⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho também não vê lugar para o abuso do direito no ordenamento jurídico tributário brasileiro, limitado ao “campo dos direitos privados potestativos, de livre disposição pelos titulares dos mesmos, em prejuízo evidente de terceiros”.⁸⁷

⁸⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52. Esta também parece ser a opinião de Fabiana Del Padre Tomé (TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. *Teoria morfológica, sintática e semântica da prova e sua pragmática no processo administrativo tributário federal*, 2005. p. 331 e ss. Tese (Doutorado em direito tributário) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo). No mesmo sentido, Miguel Delgado Gutierrez, para quem o dispositivo abrange tanto a simulação absoluta como a simulação relativa (GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 100-101).

⁸⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 100 e 109.

⁸⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a “interpretação econômica

Cesar A. Guimarães Pereira é da opinião de que “o direito tributário brasileiro não conhece dispositivos legais que ofereçam mecanismos de combate à elisão tributária baseados nas teorias do abuso de direito e da fraude à lei” e que “o dispositivo introduzido pela LC n.º 104 ... atinge apenas os atos ou negócios simulados”.⁸⁸

O posicionamento de João Dácio Rolim é muito semelhante, pois também interpreta restritivamente o parágrafo único do artigo 116 do CTN, nos seguintes termos:

“a norma geral antielisiva positivada no parágrafo único do art. 116 do CTN aproxima-se da modalidade da intenção negocial no sentido de ser considerado dissimulado o ato do contribuinte e, portanto, inoponível ao fisco, se for praticado com a intenção elisiva exclusiva. Em função do princípio da proporcionalidade, ou esta norma aparentemente geral deve ser aplicada somente a casos excepcionais em função de outros princípios que justifiquem um afastamento do Direito Privado, tal como ocorre com os preços de transferência, ou deve ser restrita a casos de simulação, uma vez que o próprio conceito consagrado no Direito Privado de *dissimulação* é o de *simulação relativa*.”⁸⁹

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres, para quem foi introduzida no Brasil verdadeira disposição contra a “elisão fiscal abusiva”, assevera que “a recente regra antielisiva ... atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação

do direito tributário” ou a chamada “norma geral antielisiva”). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 298.

⁸⁸ PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 234 e 238.

⁸⁹ ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. p 357.

entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, o que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil”.⁹⁰

De maneira semelhante, Douglas Yamashita procurou evidenciar que o parágrafo único do artigo 116 do CTN também abrange as hipóteses de abuso do direito dissimulatório e de fraude à lei dissimulatória.⁹¹

Marco Aurélio Greco também admite que “abuso de direito e fraude à lei têm cabimento no direito tributário brasileiro”, muito embora sua conclusão dispense a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.⁹²

Segundo ele, que colocou em dúvida, inicialmente, a natureza jurídica da norma introduzida pela Lei Complementar n.º 104/2001 mas concluiu que “objeto específico do dispositivo é o conjunto de hipóteses de dúvida na qualificação jurídica dos negócios jurídicos, especialmente em função da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva diante de negócios indiretos não abusivos nem em *fraus legis*”,⁹³ tratando-se, portanto, de acordo com seu entendimento, de norma antielisiva.

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 321.

⁹¹ YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*, 2005. 295 f. Tese (Doutorado em direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

⁹² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 420.

⁹³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 417.

Finalmente, Heleno Tôrres demonstrou que: “somente a absoluta ausência de causa no negócio, a simulação ou a fraude à lei poderiam justificar qualquer espécie de desconsideração de ato, negócio ou pessoa jurídica”.⁹⁴

Para determinar a natureza jurídica e o alcance do dispositivo introduzido pela Lei Complementar n. 104/2001, necessário se faz analisar inicialmente o processo legislativo que culminou com a promulgação do CTN, com o objetivo de verificar (a) o que justificou a aprovação do artigo 149, VII, do CTN, (b) a distinção realizada pelo legislador quanto às situações previstas no artigo 149, VII, do CTN e ao abuso de formas de direito privado, (c) a frustrada tentativa de introdução do abuso de formas de direito privado e da interpretação econômica e (d) a proibição da utilização da analogia.

⁹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 194.

IV.1. A LEI COMPLEMENTAR N. 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001

Durante muito tempo, mais precisamente desde a publicação do Código Tributário Nacional (CTN), o direito tributário brasileiro conviveu apenas com um dispositivo legal que autorizava a autoridade administrativa a efetuar o lançamento de ofício nas hipóteses em que restasse comprovado que o sujeito passivo atuou com dolo, fraude ou simulação. Trata-se do artigo 149, VII, do CTN.

Em 2001, com a promulgação da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro, foi incorporada ao ordenamento jurídico nacional uma “norma geral anti-elisão”, assim denominada pela Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, que pretendia regular “os procedimentos relativos à norma geral anti-elisão”, com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN, então introduzido.

De fato, a Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou um parágrafo único ao artigo 116 do CTN,⁹⁵ nos seguintes termos:

“Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar **atos ou negócios jurídicos** praticados **com a finalidade de dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo

⁹⁵ O *caput* do artigo 116 do Código Tributário Nacional tem a seguinte redação:

“Art. 116. *Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (grifou-se).

Assim, passados aproximadamente 35 (trinta e cinco) anos desde a edição do CTN, os brasileiros tiveram o primeiro contato com uma “norma geral anti-elisão”. Mas será que isso aconteceu mesmo?

A pergunta é pertinente, pois, até hoje, pelo menos na esfera federal, não foi promulgada a lei ordinária a que se refere a parte final da chamada “cláusula geral anti-elisiva”, muito embora o Poder Executivo tivesse tentado, sem sucesso, regulamentá-la, por meio da referida Medida Provisória n. 66, que não foi convertida em lei justamente na parte em que tratava da matéria.

Muitos justificam a omissão do legislador federal dizendo que tal instrumento introdutor de normas jurídicas primário é desnecessário, sob o argumento de que os tribunais administrativos e judiciais nunca sentiram falta de uma “norma-geral anti-elisão”, pois sempre aplicaram, em matéria de planejamento tributário, o artigo 149, VII, do CTN, muitas vezes, até, de forma contraditória, considerando-se que, em caso de prática de um dos ilícitos tipificados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou seja, sonegação, fraude ou conluio, a autoridade administrativa deveria sancionar o sujeito passivo com a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), de que trata o artigo 44, I, combinado com o §1º. da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996; não obstante, em grande parte dos casos, os tribunais administrativos aplicaram a multa de ofício ordinária de 75% (setenta e cinco por cento), reformando decisões de primeiro grau.⁹⁶

⁹⁶ No julgamento do Recurso 147.639, realizado em 18 de outubro de 2006, a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu parcial provimento a recurso do contribuinte para desqualificar a multa, isto é, para reduzi-la para 75%. Tratava-se de operação de subscrição de participação com ágio com subsequente

Ocorre, todavia, que o próprio Poder Executivo reconheceu a necessidade de acrescentar uma verdadeira “cláusula geral anti-elisão” no artigo 116 do CTN. Tal intenção foi consignada na própria Exposição de Motivos da Lei Complementar n. 104/2001, segundo a qual se fez necessário o parágrafo único então introduzido:

“para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a **finalidade de elisão**, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos **procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito**” (grifou-se).

Dir-se-á, em oposição ao que foi dito, que a intenção do legislador não se teria materializado no texto da Lei Complementar n. 104/2001, que, nesse sentido, “chove no molhado”,⁹⁷ pois introduz na legislação pátria, na realidade, uma norma geral anti-simulação, já abrangida pelo artigo 149, VII, do CTN.

A Lei Complementar n. 104/2001 seria mesmo dispensável? A resposta é certamente negativa. Na realidade, o parágrafo único do artigo 116 do CTN trata de hipótese distinta daquelas previstas no artigo 149, VII, do mesmo Código, muito embora a dissimulação da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária possa, de fato, ser alcançada por meio de atos ou

cisão, caracterizando, de acordo com o tribunal administrativo, verdadeira alienação de participação, sem incidência de imposto de renda (Acórdão n. 108-09.037).

⁹⁷ Ao analisar a específica hipótese do parágrafo único do artigo 116 do CTN, Sacha Calmon Navarro Coêlho fez a seguinte indagação: “Vejam agora – descartada a ‘interpretação econômica’ – se o art. 116 do CTN traduz a hipótese impossível de *Norma Geral Antielisiva* ou, se em verdade chove no molhado e diz respeito a uma hipótese de desconsideração de ato ou negócio jurídico simulado.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 48).

negócios jurídicos simulados, hipótese em que deverá ser aplicado o mencionado artigo 149, VII.

Arrisca-se mesmo a dizer que, a despeito da terminologia utilizada pelo legislador na exposição de motivos da Lei Complementar n. 104/2001, pretendeu-se, efetivamente, combater os “procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito” (grifou-se), permitindo-se a desconsideração de “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão” (grifou-se), em circunstâncias distintas daquelas previstas no artigo 149, VII, do CTN.

Tal conclusão decorre não só do texto da exposição de motivos da Lei Complementar n. 104/2001, já transcrito, mas ainda da literalidade da Medida Provisória n. 66/2002, que, repita-se, não foi convertida em lei na parte em que tratava, justamente, da matéria, bem como da evolução dos trabalhos legislativos que culminaram com a promulgação do CTN.

Não se deve esquecer, ainda, que a questão deve ser analisada sob o ângulo da inutilidade ou não do novo dispositivo, considerando-se a regra hermenêutica segundo a qual “a lei não contém palavras inúteis”, pois o CTN já admitia o lançamento de ofício nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem decidido que “a lei não contém palavras inúteis”,⁹⁸ decorrendo a regra em questão, de

⁹⁸ Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 35.649/SP, 2.ª Turma, Relator Ministro José de Jesus Filho, in DJ de 09.08.1993.

acordo com Carlos Maximiliano, do brocardo "verba cum effectu sunt accipienda" (deve-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia).⁹⁹

⁹⁹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 14.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 250-251. O mesmo princípio foi aplicado, ao que parece, por Ricardo Lobo Torres, segundo o qual: "a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII e 150, §4º); b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro ..." (TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 300-301).

IV.2. DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 66, DE 29 DE AGOSTO DE 2002

A Medida Provisória n. 66, em seus artigos 13 a 19, regulava as hipóteses que justificariam a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa, bem como o procedimento que deveria ser observado para tanto.

Percebe-se, inicialmente, que referidos artigos 13 a 19 foram inseridos em capítulo destinado exclusivamente aos “procedimentos relativos à norma geral anti-elisão”.

O artigo 13 repetia, praticamente, os termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN, enquanto o parágrafo único daquele dispositivo deixava muito claro que *dissimulação* da ocorrência do fato gerador não está relacionada com a prática de atos ou negócios jurídicos praticados com *dolo, fraude* ou *simulação*.¹⁰⁰

Por sua vez, o artigo 14 especificava quais hipóteses seriam passíveis de desconsideração, relacionadas à redução do valor do tributo ou à evitação ou à postergação do seu pagamento, ou, ainda, à ocultação dos verdadeiros aspectos do fato gerador ou à real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Dentre elas,

¹⁰⁰ O artigo 13 da Medida Provisória n. 66 tinha a seguinte redação: “Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes. Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

mencionava-se a falta de propósito negocial e o abuso de forma, definidos respectivamente nos seus §§2º. e 3º.¹⁰¹

Os dispositivos seguintes (artigos 15 a 19) disciplinavam, minuciosamente, o procedimento que deveria ser observado pela autoridade administrativa,¹⁰² procurando garantir a observância dos princípios constitucionais do

¹⁰¹ Eis a redação do artigo 14: “Art. 14. São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. §1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma. §2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. §3º Para o efeito do disposto no inciso II do §1º, 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.”

¹⁰² “Art. 15. A descon sideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento. Art. 16. O ato de descon sideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15. §1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a descon sideração. §2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários. §3º A representação de que trata este artigo: I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado; II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo. Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados. §1º Caso conclua pela descon sideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação: I - descrição dos atos ou negócios praticados; II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária; III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios. §2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora. Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício. §1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário. §2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente. Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.”

devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos nos incisos LIV e LV do artigo 5º. da Carta Magna.

Não obstante, como se sabe, os artigos 13 a 19 da Medida Provisória n. 66/2002 não foram incorporados à Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na qual se converteu aquela.

Muito embora não tenham sido incorporados à lei os dispositivos que disciplinavam os procedimentos relativos à “cláusula geral anti-elisiva”, deve-se destacar que o texto da referida medida provisória só veio a confirmar, mais uma vez, a real intenção do legislador de introduzir, no Brasil, mecanismos de repressão ao abuso de formas de direito privado e ao abuso de direito no âmbito do direito tributário, como aliás também se pretendeu na época da elaboração do CTN.

IV.3. O ANTEPROJETO E O PROJETO DE CTN

Na realidade, não é a primeira vez que se tenta introduzir no Brasil instrumentos de combate ao “abuso de formas de direito privado”. O objetivo do Anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Sousa e do Projeto de CTN foi trazer da Alemanha instrumento semelhante ao artigo 6º. do Código Tributário alemão, que tinha a seguinte redação:

“1. A través do abuso de forma ou da aparência do direito civil não pode a obrigação tributária ser contornada ou diminuída.

2. Havendo abuso de forma, o imposto será exigido como se tivessem sido adotados os processos econômicos, os fatos geradores e as relações adequadas à forma jurídica.”¹⁰³

Ainda que se pudesse dizer que não cabe ao aplicador da lei “psicanalisar” o legislador,¹⁰⁴ o exame do processo legislativo que culminou na

¹⁰³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. In: Rocha, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A – Vol. II: alterações das Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 514. Rubens Gomes de Sousa traduziu o mesmo dispositivo da seguinte forma: “Nenhum contribuinte poderá eximir-se de obrigação tributária, ou reduzi-la, mediante um abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil. Ocorrendo tal abuso, os impostos serão cobrados segundo as condições de direito correspondentes aos precedentes, aos fatos e às circunstâncias econômicas.” (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 195).

¹⁰⁴ Em 1.967, Aliomar Baleeiro proferiu voto nos seguintes termos: “Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalisar os eminentes representantes da Nação. (...) Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra soavíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei. (...) Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem

promulgação do CTN fornece elementos muito relevantes para que se possa determinar o alcance das disposições que atualmente tratam da matéria, especialmente os artigos 149, VII, e 116, parágrafo único, ambos do CTN, este último de acordo com a redação dada pela Lei Complementar n. 104/2001.

Como se sabe, o CTN teve origem no “Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”,¹⁰⁵ que elaborou o Projeto de Código Tributário Nacional que, por meio da Mensagem n.º 373, de 20 de agosto de 1.954, foi encaminhado pelo Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, ao Exmo. Sr. Presidente da República.

exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais.” (STF, Tribunal Pleno, RE n.º 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23.8.67, in RTJ 44/55-59).

¹⁰⁵ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

IV.3.A. DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

No Anteprojeto, o atual artigo 149 do CTN estava previsto no artigo 174, contemplando no inciso V deste, por remissão ao artigo 186 do Anteprojeto, a hipótese prevista no inciso VII do artigo 149 do CTN. O dispositivo que tratava do lançamento de ofício no Anteprojeto tinha a seguinte redação:

“Art. 174. O lançamento será feito de ofício pela autoridade administrativa competente, nos seguintes casos: I. Quando expressamente previsto na legislação tributária que o lançamento seja feito sem prévia audiência de contribuinte ou de terceiro; II. Quando a declaração não seja prestada por quem de direito, no prazo e na forma previstos na legislação tributária; III. Quando o contribuinte, ou o terceiro legalmente obrigado, deixar de atender a pedido de esclarecimento recebido da autoridade administrativa competente, recusar-se a prestá-lo, ou não o prestar satisfatoriamente; IV. Quando a declaração prestada seja inexata, omissa, incompleta ou errônea quanto à ocorrência do fato gerador ou às suas circunstâncias, ou quanto aos demais elementos definidos pela legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; **V. Nas hipóteses previstas no parágrafo único do artigo 175¹⁰⁶ e no art. 186.**”¹⁰⁷ (grifou-se).

¹⁰⁶ Art. 175, parágrafo único, do Anteprojeto: “Equipara-se às hipóteses previstas nas alíneas II e III do art. 174, para o efeito de justificar o lançamento de ofício, a verificação feita pela autoridade administrativa competente, a qualquer tempo salvo prescrição, da omissão ou inexatidão do exercício da atividade a que se refere este artigo, por parte do contribuinte ou do terceiro legalmente obrigado ao seu exercício.”

¹⁰⁷ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 307 e 308.

Por sua vez, o artigo 186 do Anteprojeto determinava que a cobrança de quaisquer diferenças de tributo apuradas, em caso de dolo, fraude, simulação ou ocultação, deveria ser feita por meio de processo regular, ou seja, lançamento de ofício, nos termos do artigo 174 do Anteprojeto:

“Art. 186. A extinção do crédito tributário não impede a posterior verificação da exatidão de sua constituição, em função da obrigação tributária principal de que decorre e nos termos da lei aplicável à espécie; mas **a cobrança de quaisquer diferenças porventura apuradas somente pode ser promovida, salvo prescrição, mediante processo regular, nos termos da alínea V do art. 174, quando decorrerem de dolo, fraude, simulação ou ocultação** por parte do contribuinte ou de terceiro em benefício daquele. Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, poderão igualmente ser impostas, nos mesmos termos nêle previstos, as penalidades cabíveis, e cobrados os juros de mora legalmente devidos, quanto à diferença apurada.”¹⁰⁸ (grifou-se).

O artigo 186 do Anteprojeto foi incorporado ao parágrafo único do artigo 118 do Projeto, nos seguintes termos:

“A extinção total ou parcial do crédito tributário não impede a posterior verificação da exatidão de sua constituição, nos termos do disposto no art. 107, nem a efetivação de lançamento de ofício, nas hipóteses previstas no art. 111.”¹⁰⁹

¹⁰⁸ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 311.

¹⁰⁹ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 54.

Tal parágrafo único foi justificado da seguinte forma:

“O § único do art. 118 contém regra decorrente do art. 102: exclui o efeito liberatório da extinção do crédito, quando êste tenha sido constituído em desacôrdo com a obrigação a que deve corresponder. Tratando-se, assim, de disposição complementar dos arts. 107 e 111, o Projeto a refere a êsses dispositivos, cuja aplicação determinará em cada caso o seu alcance. Em conseqüência, foi eliminada a parte final do correspondente art. 186 do Anteprojeto, atendidas as sugestões 746 e 949 mas rejeitada a 950, que dizia respeito à natureza constitutiva do lançamento (supra: 97).”¹¹⁰

Após analisadas as sugestões oferecidas ao Anteprojeto, o lançamento de ofício foi incluído no artigo 111 do Projeto, nos seguintes termos:

“Art. 111. O lançamento é efetuado de ofício pela autoridade administrativa, nos seguintes casos: I. Quando a declaração não seja prestada por quem de direito na época e na forma previstas na legislação tributária; II. Quando o contribuinte, ou o terceiro legalmente obrigado, embora tenha prestado declaração nos têrmos da alínea anterior, deixar de atender, no prazo e formas legais, a pedido de esclarecimentos formulado pela autoridade administrativa, recursar-se a prestá-los, ou não os prestar satisfatôriamente a juízo daquela autoridade; III. Quando seja apurado que a declaração prestada é falsa, errônea ou omissa quanto a quaisquer elementos definidos na legislação tributária

¹¹⁰ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 215.

como sendo de declaração obrigatória; IV. Quando seja verificada a omissão ou inexatidão do exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte, por parte do contribuinte ou do terceiro legalmente obrigado; V. Quando seja apurada ação ou omissão, por parte do contribuinte ou de terceiro, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; **VI. Quando seja averiguado que o contribuinte, ou terceiro em seu benefício, agiu com dolo, fraude ou simulação;** VII. Quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; VIII. Quando tenha havido omissão de formalidade essencial no processo do lançamento anterior; IX. Quando o lançamento anterior esteja viciado por erro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei, não se considerando tal a hipótese prevista no art. 109; X. Quando expressamente previsto em lei tributária que o lançamento seja efetuado sem prévia audiência de contribuinte ou de terceiro.”¹¹¹ (grifou-se)

No “Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional”, justificou-se a redação dos incisos V e VI com as seguintes palavras:

“As alíneas V e VI, omissas no Anteprojeto, relacionam-se com as hipóteses penais. A primeira delas é decorrência do art. 105 e, indiretamente, do art. 80: o auto de infração tem, com efeito, a natureza essencial de um lançamento, de vez que a finalidade daquele é a mesma dêste, ou seja, apurar a ocorrência de fato anterior previsto em lei, efetuar a sua valoração econômica e constituir o crédito tributário correspondente, atribuindo-o a

¹¹¹ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 50 e 51.

determinada pessoa (GADELHA DE MELLO, *Teoria e Prática do Processo Fiscal*, p. 11). A segunda das alíneas em exame é complementar das demais do dispositivo, referindo **genèricamente** as hipóteses de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte ou de terceiro em seu benefício.”¹¹² (grifou-se).

Como se vê, a redação do inciso VI do artigo 111 do Projeto foi reproduzida pelo inciso VII do artigo 149 do CTN, com pequenas modificações redacionais que em nada alteraram a essência do preceito contido no Projeto.

Verifica-se que a intenção do legislador no sentido de incluir nos artigos 174 e 186 do Anteprojeto (atual artigo 149, VII, do CTN) as hipóteses de dolo, fraude, simulação e ocultação era autorizar a autoridade administrativa a efetuar o lançamento de ofício, independentemente de processo judicial, autorização essa mantida no Projeto, conforme se extrai do processo legislativo que culminou no texto do artigo 111 e do parágrafo único do artigo 118, ambos do Projeto, o que afasta a conclusão de Alberto Xavier, no sentido de que o lançamento de ofício, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação deveria aguardar o término da ação judicial, não correndo, nessas hipóteses, o prazo decadencial.¹¹³

¹¹² Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 207 e 208. O art. 105 do Projeto tinha a seguinte redação: “Lançamento é o procedimento privativo da autoridade administrativa, destinado a constituir o crédito tributário mediante a verificação da ocorrência da obrigação tributária correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do contribuinte e, sendo caso, a aplicação da penalidade cabível. (...)”. Já o artigo 80 do Projeto estabelecia que: “Obrigação tributária é a relação jurídica de direito público que ocorre entre a Fazenda Pública e as pessoas naturais ou jurídicas de direito público ou privado, subordinadas à respectiva legislação tributária ou às quais esta seja aplicável.”

¹¹³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 71-72. Ver, no mesmo sentido, AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 238. Em sentido contrário, FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 42.

Importante ressaltar, outrossim, que a expressão “dolo, fraude ou simulação” foi incluída no texto do Projeto **de forma genérica**, referindo-se às “**hipóteses penais**”, conforme esclareceu expressamente Rubens Gomes de Sousa.

IV.3.B. DO ABUSO DE FORMAS DE DIREITO PRIVADO

Necessário se faz observar, ainda, que tanto o Anteprojeto como o Projeto continham disposição que procurava introduzir no direito brasileiro a figura do “abuso de formas de direito privado” do direito alemão. De fato, no artigo 134 do Anteprojeto, incluído no Capítulo I, “Dos princípios gerais de interpretação”, do Título III, “Da interpretação da legislação tributária”, do Livro III, “Da legislação tributária”, lia-se que:

“Art. 134. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista evitar, impedir ou reprimir **a fraude, a sonegação e a evasão de tributos**, ainda que não se configure hipótese expressamente definida pela legislação tributária como infração. Parágrafo único. Quando seja indispensável à obtenção dos resultados previstos neste artigo, **a autoridade nêle referida poderá declarar a ineficácia, em relação à Fazenda Pública, dos atos jurídicos unilaterais ou bilaterais**, sem prejuízo da sua validade jurídica e dos seus efeitos de direito privado entre as partes e quanto aos demais terceiros.”¹¹⁴
(grifou-se)

Disposição muito semelhante constava do mesmo Capítulo I, no artigo 131 do Anteprojeto, assim redigido:

¹¹⁴ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 299.

“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.**”¹¹⁵ (grifou-se)

Tanto o artigo 135 como parte do artigo 131, ambos do Anteprojeto, foram incluídos no artigo 86 do Projeto (Título I, “Disposições gerais”, do Livro IV, “Da obrigação tributária”), *in verbis*:

“Art. 86. A autoridade administrativa ou judiciária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que **a utilização, pelos contribuintes ou terceiros, de institutos, conceitos ou**

¹¹⁵ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 298. O artigo 129 do Anteprojeto tinha a seguinte redação: “Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.”

formas de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução de tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica, nos termos do artigo anterior,¹¹⁶ **nem diferir o seu pagamento.**¹¹⁷ (grifou-se).

A redação do artigo 86 do Projeto foi assim justificada:

¹¹⁶ O artigo 85 do Projeto, referido na parte final do artigo 86, tinha a seguinte redação: “Art. 85. A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto na alínea IV do artigo 130.” A Comissão justificou o artigo 85 do Projeto da seguinte forma: “O art. 85, norma complementar do anterior, consagra expressamente a não influência, para efeitos tributários, da eficácia jurídica dos atos ou negócios praticados ou celebrados pelas partes, desde que os seus resultados efetivos correspondam aos que sejam normais à situação material ou jurídica definida em lei como fato gerador. A jurisprudência tem adotado soluções diferentes, especialmente em matéria de ato ilícito (*Revista Fiscal*, impôsto de renda, 1950 n. 502 e 1951 n. 980). A doutrina estrangeira e nacional, a jurisprudência e mesmo a legislação de outros países são, entretanto, concordes no sentido do texto (VANONI, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, §32; TITO REZENDE, *Revista Fiscal*, impôsto de renda, 1942 p. 187 e 1950 p. 146; GOMES DE SOUSA, *Estudos de Direito Tributário*, p. 163 e *Compêndio de Legislação Tributária* p. 54; *Steueranpassungsgesetz*, §5 ns. 2 e 3). No sistema do Projeto, a solução não poderia ser outra, face ao critério básico da aplicação da lei fiscal em função dos resultados econômicos dos atos tributados (supra: 80), que por sua vez encontra fundamento jurídico no caráter eminentemente patrimonial do direito tributário, que, ao contrário do direito privado, e mesmo de outros ramos do direito público, não visa regular os efeitos *jurídicos* dos atos ou negócios a que se refere. A função do direito tributário é, exclusivamente, a de atribuir fundamento jurídico ao tratamento conferido pela Fazenda Pública às atividades dos contribuintes, consideradas estas como meras situações de fato evidenciadoras de capacidade econômica. O alcance do direito tributário está, portanto, delimitado unicamente pela extensão dos efeitos econômicos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei fiscal como fatos geradores: corolário dessa delimitação é, porém, a ressalva do desaparecimento ou redução de tais efeitos em consequência de nulidade declarada por sentença, a que o dispositivo atende por via de remissão ao art. 130 n. IV, excetuados, pelo § único desse último artigo, os tributos formais. O dispositivo em exame corresponde ao art. 135 do Anteprojeto, ao qual não foram apresentadas sugestões.” Lia-se no artigo 130, IV, do Projeto que: “O contribuinte tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr a modalidade de seu pagamento, nos seguintes casos: ... IV. Ulterior desaparecimento, modificação, ou redução dos resultados efetivos do negócio ou ato jurídico que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, em consequência: a) de nulidade declarada por decisão judicial definitiva; b) do inadimplemento de condição suspensiva; c) do implemento de condição resolutória.” (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 194 e 195).

¹¹⁷ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 45.

“O art. 86, correlato ao de nº 76¹¹⁸ (supra: 82), tem por fim cercear a evasão tributária procurada através do que a doutrina alemã chama “o abuso de formas de direito privado”. A *Steueranpassungsgesetz* dispõe a respeito, no §6: “Nenhum contribuinte poderá eximir-se de obrigação tributária, ou reduzi-la, mediante um **abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil. Ocorrendo tal abuso, os impostos serão cobrados segundo as condições de direito correspondentes aos precedentes, aos fatos e às circunstâncias econômicas**”.

O “abuso de formas” não assume necessariamente figura penal, nem mesmo face ao direito tributário. Nêle se inclui, por exemplo, o chamado “negócio fiduciário”, no qual **as partes, embora visando resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de direito** (CARVALHO DE MENDONÇA, *Tratado de Direito Comercial*, vol. 6, 1ª Parte, § 85). **Fora dessa hipótese, haverá simulação, ou mesmo fraude. Essa diversidade de situações, entretanto, é indiferente ao direito tributário, salvo quanto aos seus efeitos penais específicos: mas, no que se refere à incidência do tributo, a regra da pesquisa dos resultados efetivos há de ser a mesma num e noutro caso.**

¹¹⁸ O art. 76 do Projeto tinha a seguinte redação: “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 institutos, conceitos e formas de direito privado a que faça referência aquela legislação, mas não para definição de seus efeitos tributários. Parágrafo único. A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Lei Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária.”

O dispositivo corresponde ao art. 134 do Anteprojeto. Louvado pela sugestão 518, aquele artigo foi entretanto atacado pelas de ns. 149, 545, 725 e 916. Tôdas essas, em sua parte supressiva, foram rejeitadas, pelos fundamentos que acabam de ser invocados em justificação do dispositivo. **Naquilo em que imputavam ao Anteprojeto uma latitude excessiva, ficaram entretanto atendidas em seu espírito, pela redação adotada no Projeto e pela supressão do § único, que, embora enraizado no art. 105 do Código Civil e no art. 115 do Código de Processo Civil, pôde ser eliminado por estar implícito na norma do texto revisto.**

A Comissão não julgou necessário ou conveniente acolher a sugestão 32, que propunha um capítulo especial sôbre a fraude à lei em matéria fiscal. **A norma genérica do art. 86, rigorosamente entendida no sistema do Projeto, fornece ao aplicador da lei elementos suficientes para o combate à fraude.** Por outro lado, em terreno variável e multiforme como o da fraude fiscal, uma regulamentação específica e necessariamente casuística poderia ser contraproducente, orientando a fraude para hipóteses não expressamente previstas, cujo combate ficaria, por isso mesmo, dificultado.”¹¹⁹ (grifou-se)

¹¹⁹ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 195 e 196. A redação do artigo 76 do Projeto era a seguinte: “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 institutos, conceitos e formas de direito privado a que faça referência aquela legislação, mas não para definição de seus efeitos tributários. Parágrafo único. A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária.”

Depreende-se das palavras de Rubens Gomes de Sousa que o legislador pretendia combater o “abuso de formas de direito privado”, em virtude do qual “as partes, embora visando resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de direito”, o que acontece nos negócios fiduciários e nos negócios indiretos.

Muito embora entendesse que o artigo 86 do Projeto seria suficiente para combater a fraude fiscal em seu sentido mais amplo, o Projeto distinguia expressamente a figura do “abuso de formas de direito privado” da simulação e da fraude, essas últimas sujeitas a efeitos penais específicos.¹²⁰

Já naquela época, pretendia-se punir de forma mais severa as hipóteses de sonegação, fraude e conluio, consideradas circunstâncias agravantes para efeitos de aplicação e graduação das multas, nos termos do artigo 276 do Anteprojeto. Note-se que, nesse sentido, os artigos 278, 279 e 280 do Anteprojeto¹²¹ utilizavam as

¹²⁰ José Souto Maior Borges explica que “Dolo, fraude ou simulação constituem ilícitos tributários porque são pressupostos para a aplicação de penalidades específicas.”

Na medida, entretanto, em que o dolo se identifica com determinada manifestação de vontade tendente a uma aplicação defeituosa das normas tributárias, porque é a forma comum e mais grave do elemento subjetivo da culpabilidade, poderá ser aceita a opinião de que o dolo se constitui num elemento integrante tanto da fraude quanto da simulação. Chega-se a pretender até identificar fraude e simulação, porque toda simulação seria fraudulenta.

... Ora, dolo, fraude ou simulação constituem, sempre, pressuposto para a aplicação de penalidade pecuniária. ...” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 352-353).

¹²¹ “Art. 278. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade administrativa: I. da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II. das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 279. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 280. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 278 e 279.”

mesmas definições previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, como aliás reconheceu o próprio Rubens Gomes de Sousa, em parecer elaborado em 24 de maio de 1972.¹²²

De qualquer forma, deve-se esclarecer que, para efeitos de “incidência do tributo”, a diversidade de situações (abuso de formas, simulação e fraude) seria indiferente ao direito tributário, uma vez que “a regra da pesquisa dos resultados efetivos há de ser a mesma num e noutro caso”. Essa indiferença quanto à diversidade de situações decorria, como esclareceu Rubens Gomes de Sousa, do sistema do Projeto, que procurava inserir em nossa legislação, como se verá adiante, a teoria da “interpretação econômica”.

Não obstante, ficou muito claro que pretendia o Projeto dar tratamento diferenciado ao “abuso de formas de direito privado”, bem como à simulação e à fraude, ainda que, na prática, essa distinção se verificasse apenas em relação aos “efeitos penais específicos”, pois, como se pretendia introduzir a teoria da “interpretação econômica”, independentemente da estrutura utilizada, os resultados econômicos seriam os mesmos.

Na realidade, em virtude da redação final do CTN e da superveniência da Lei Complementar n. 116, de 2001, a distinção entre simulação e fraude da figura do abuso de formas de direito privado também acarreta diferença de regime jurídico, já que negócios jurídicos praticados com dolo, fraude e simulação, previstos no artigo 149, VII, do CTN, não dependem da lei ordinária de que trata o parágrafo único do artigo 116 do CTN.

¹²² SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 3: imposto de renda*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 195.

No que se refere ainda ao artigo 86 do Projeto (artigo 134 do Anteprojeto), também merece destaque a maneira como foi justificada a supressão do parágrafo único do artigo 134 do Anteprojeto:

“Naquilo em que imputavam ao Anteprojeto uma latitude excessiva, ficaram entretanto atendidas em seu espírito, pela redação adotada no Projeto e pela supressão do § único, que, embora enraizado no art. 105 do Código Civil e no art. 115 do Código de Processo Civil, pôde ser eliminado por estar implícito na norma do texto revisto.”

Isto é, nos dizeres do artigo 86 do Projeto, o “abuso de formas”, bem como a simulação e a fraude, poderiam ser declarados tanto pela autoridade administrativa como pelo Poder Judiciário.

Por esse motivo e para evitar uma “latitude excessiva”, o parágrafo único do artigo 134 do Anteprojeto foi eliminado. Era justamente esse dispositivo que autorizava a **autoridade administrativa e o Poder Judiciário** a “declarar a ineficácia, em relação à Fazenda Pública, dos atos jurídicos unilaterais ou bilaterais, sem prejuízo da sua validade jurídica e dos seus efeitos de direito privado entre as partes e quanto aos demais terceiros.” (grifou-se)

Ocorre, todavia, que, com a não incorporação do artigo 86 do Projeto ao CTN, deve-se perquirir sobre as conseqüências desse fato em relação à possibilidade de a Administração Pública declarar o dolo, a fraude ou a simulação, independentemente do Poder Judiciário, já que, embora implicitamente, o artigo 86 estava “enraizado no art. 105 do Código Civil e no art. 115 do Código de Processo Civil”, que tinham a seguinte redação:

Código Civil de 1916, art. 105: “Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei, ou da fazenda.”

Código de Processo Civil de 1939, art. 115: “Quando as circunstâncias da causa o convencerem de que o autor e réu se serviram do processo para realizar ato simulado ou conseguir fim proibido por lei, o juiz proferirá decisão que obste a êste objetivo.”

Aliás, o artigo 252 do Código de Processo Civil também indicava que questões envolvendo “dolo, fraude, simulação” deveriam ser dirimidas pelo Poder Judiciário, ao estabelecer que:

“Art. 252. O dolo, a fraude, a simulação e, em geral, os atos de má-fé poderão ser provados por indícios e circunstâncias.”

Na realidade, a Comissão foi expressa em afirmar que o parágrafo único do artigo 134 foi suprimido “por estar implícito na norma do texto revisto”. Ainda que o artigo 86 não tenha sido acolhido pelo atual CTN, não se deve esquecer que a evolução legislativa dos dispositivos que culminaram com a atual redação do artigo 149, VII, do CTN levam à conclusão de que a autoridade administrativa pode, sim, independentemente da manifestação do Poder Judiciário, efetuar o lançamento de ofício nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

No que se refere à “fraude à lei em matéria fiscal”, a Comissão entendeu que o artigo 86 do Projeto seria suficiente para combatê-la, não sendo, portanto, necessária a inserção de um capítulo específico a respeito.

IV.3.C. DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DOS FATOS GERADORES EM FUNÇÃO DE SEU RESULTADO

Também tentou-se “importar” do direito alemão, como se adiantou, a chamada “interpretação econômica dos fatos geradores em função de seu resultado”. Incluiu-se, assim, no Capítulo I, “Dos princípios gerais de interpretação”, do Título III, “Da interpretação da legislação tributária”, do Livro III, “Da legislação tributária”, do Anteprojeto o seguinte dispositivo:

“Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, **com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.**”¹²³ (grifou-se)

O artigo 129 do Anteprojeto corresponde aos artigos 74 e 84 do Projeto (Título IV, “Da interpretação da legislação tributária”, Livro III, “Da legislação tributária”, e Título I, “Disposições gerais”, do Livro IV, “Da obrigação tributária”, respectivamente), *in verbis*:

¹²³ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 297.

“Art. 74. 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. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica: I. Às taxas; II. Aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.”¹²⁴

* * *

“Art. 84. Na conceituação de determinado ato, fato, ou situação jurídica, para efeito de verificar se configura ou não o fato gerador e de definir a alíquota aplicável, ter-se-á diretamente em vista o seu resultado efetivo, ainda quando não corresponda ao normal em razão da sua natureza jurídica, **com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual**. Parágrafo único. Por exceção ao disposto neste artigo, são devidos independentemente da efetividade ou permanência dos resultados do respectivo fato gerador: I. As taxas; II. Os impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.”¹²⁵ (grifou-se)

¹²⁴ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 40 e 41.

¹²⁵ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 44.

Os artigos 74 e 84 do Projeto foram justificados da seguinte forma por Rubens Gomes de Sousa:

“O art. 74 dispõe que a interpretação da legislação tributária visará sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, dos atos, fatos ou situações jurídicas que sejam objeto de tributação, ainda que não nominalmente referidos na própria lei. A norma atinge, assim, um duplo objetivo: afasta o método superado da interpretação literal, e orienta a interpretação da lei tributária no sentido da pesquisa do conteúdo econômico das situações materiais ou jurídicas que sejam objeto de tributação, segundo já o admite a jurisprudência (*Revista Forense* 141/309; *Revista de Direito Administrativo*, 23/67).

Neste particular, o correspondente art. 129 do Anteprojeto inspirou-se no § 9 da *Reichsabgabenordnung* alemã, nos termos em que o respectivo sentido e alcance são explicados pelo próprio autor (BECKER, “Accentramento e Sviluppo del Diritto Tributario Tedesco” e “Aplicazione della Legge d’Imposta Secondo Criteri Economici Obiettivi”, em *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1937, vol. I p. 165 e vol. II p. 220). As reservas formuladas contra o critério econômico na interpretação das leis fiscais, face ao sistema constitucional da legalidade dos tributos (BILAC PINTO, *Revista Forense* 132/51), estão devidamente atendidas na formulação do art. 75 e seus parágrafos (infra: 81).

...¹²⁶

¹²⁶ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 180 e 181. O artigo 75 do Projeto tinha a seguinte redação: “Na ausência de disposição expressa na própria lei tributária, a autoridade administrativa ou judiciária competente para a sua aplicação utilizará sucessivamente, como métodos ou processos supletivos de interpretação, na ordem indicada: I. A analogia; II. Os princípios gerais de direito tributário; III. Os princípios gerais de direito público; IV. A equidade. §1º.

* * *

“O art. 84, oriundo do art. 129 do Anteprojeto, traça a regra básica da interpretação econômica dos fatos geradores em função de seus resultados, em termos correspondentes àqueles por que o art. 74 estabelece a mesma regra para a interpretação da lei tributária. As sugestões formuladas ao art. 129 do Anteprojeto foram analisadas a propósito do art. 74 do Projeto, que tem a mesma origem (supra: 80). O § único do art. 84 (Anteprojeto, art. 138), consagra as mesmas exceções que o §2º do artigo anterior, preservando assim a coerência do sistema.”¹²⁷

O emprêgo da analogia não poderá resultar na instituição de tributo não previsto em lei. §2º. O emprêgo da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

¹²⁷ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 193 e 194.

IV.3.D. CONCLUSÃO: DA INTRODUÇÃO DA DOCTRINA DO ABUSO DE FORMAS DE DIREITO PRIVADO

Como se sabe, de todos os dispositivos do Projeto de Lei comentados, o único que foi acolhido pelo Código Tributário Nacional foi o artigo 111, VI, que corresponde ao artigo 149, VII, do Código, que disciplina o “dolo, fraude e simulação” como hipóteses de lançamento de ofício.

Os demais, arts. 86, 74 e 84, que tratavam de situações distintas daquelas previstas no artigo 111, VI, não foram incorporados ao nosso direito, o que significa dizer que nem o “abuso de formas de direito privado” nem a “interpretação econômica dos fatos geradores em função de seu resultado” foram acolhidos pelo legislador.

Verifica-se, também, que, em relação ao dolo, fraude e simulação, foi dispensada a prévia manifestação do Poder Judiciário.

De fato, nos termos do artigo 149, VII, cabe à Administração Pública efetuar o lançamento de ofício “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

Considerando-se que o Projeto distinguia simulação e fraude do “abuso de formas”, este verificado, nos termos do Relatório de Rubens Gomes de Sousa, nas hipóteses em que “as partes, embora visando resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de

direito”, assimilando todas essas situações tão-somente para efeitos de aplicação da teoria da interpretação econômica, percebe-se também que o tratamento aplicável ao dolo, fraude ou simulação (art. 174, V, e 186 do Anteprojeto, art. 111, VI, do Projeto e art. 149 do Código Tributário Nacional) não poderia ser estendido a hipóteses de “abuso de formas”, já que nem este nem a interpretação econômica foram acolhidos pelo direito brasileiro.

Assim, nos termos do artigo 149, VII, do CTN, o ordenamento jurídico brasileiro reprimia apenas a evasão fiscal, caracterizada pela presença do dolo, da fraude ou da simulação.

Os trabalhos da Comissão Especial do CTN bem demonstram a distinção feita pelo legislador, que não incluiu o abuso de formas de direito privado nas hipóteses do artigo 149, VII, até porque os efeitos penais não seriam os mesmos, tanto no caso dessas hipóteses como no do abuso de formas, conforme advertência contida no relatório elaborado por Rubens Gomes de Sousa.

De fato, há muito tempo distingue-se a fraude fiscal da fraude à lei fiscal, tanto no Brasil, como no exterior, a primeira sujeita a sanções penais e, a última, às sanções tributárias.

Já Amílcar de Araújo Falcão – que, como se viu, sustentava que o abuso de formas jurídicas caracterizava evasão tributária em sentido estrito – diferenciava, claramente, o abuso de formas da economia fiscal e da fraude fiscal, esta última de caráter penal.¹²⁸

¹²⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 34. Mais adiante, afirma que: “mesmo para o Direito Tributário, em princípio, não se considera passível de penalidade o contribuinte só pelo fato da manipulação civilmente válida da forma jurídica.” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 42).

Antônio Roberto Sampaio Dória apresenta os seguintes critérios distintivos da simulação e da elisão¹²⁹:

“(a) Inicialmente, a *natureza dos meios*. Na elisão são sempre lícitos; na simulação esconde-se, sob a habilidade maior ou menor do agente, sua ilicitude.

(b) Quanto à *ocorrência do fato gerador*, a economia fiscal, conforme vimos, pressupõe a adoção de forma alternativa, de molde a *evitar a verificação* do pressuposto de incidência. Na simulação, o fato gerador *ocorre efetivamente*, mas vem desnaturado, em sua exteriorização formal, pelo artifício utilizado, de maneira que não é tipologicamente reconhecido, em sua aparência, como o pressuposto da incidência legal.

(c) Com relação à *eficácia dos meios*, ou seja, a efetividade da forma jurídica adotada e a compatibilidade lógica entre forma e conteúdo, na economia fiscal a forma jurídica, conquanto alternativa, é real; na simulação, é mero pretexto. Ademais, há correspondência lógica entre conteúdo e forma na elisão, embora nem sempre usualmente tal resultado econômico venha a se manifestar sob a estrutura selecionada. De qualquer modo, a elisão tem como pré-requisito de sua concretização que o instrumental escolhido possua inquestionável idoneidade jurídica para permitir o enquadramento razoável da situação de fato. Na simulação, ao contrário, há em geral incompatibilidade entre a forma e o conteúdo, de sorte que o *nomen juris* pretende moldar e identificar

¹²⁹ Como se demonstrou, para Sampaio Dória, a elisão corresponderia ao negócio jurídico indireto.

uma realidade factual cujas características essenciais discrepam radicalmente daquelas que devem ser próprias do negócio ou categoria legal que foi empregada. Na primeira hipótese, o molde jurídico aceita, com mínima margem de acomodação, o fato que nele se insere. Na segunda, é evidente, quase sempre, a violência da adaptação da forma jurídica aos fatos.”¹³⁰

Rubens Gomes de Sousa também distingue negócio jurídico indireto e simulação, nos seguintes termos:

“3/3.4 Este, como é sabido, distingue-se da simulação porque, ao contrário dela, não envolve conceitualmente falsidade, mentira ou burla *destinada a lesar terceiros ou violar a lei*: tanto assim que o próprio Cód. Civil, ao declarar o ato simulado, não nulo de pleno direito, mas passível de anulação, ressalva que só a podem demandar *os terceiros lesados*, entre estes a Fazenda Pública (arts. 103 e 105). Já o ‘negócio indireto’ é o negócio real (no sentido de ‘verdadeiro’) que as partes contratam, aceitando-lhe as conseqüências e os encargos que ele decorrem legalmente, entre elas próprias e para com terceiros, embora visando obter, *entre si*, efeitos diversos dos que lhe são próprios (ASCARELLI: ‘O Negócio Indireto’, em *Studi in Onore di Vivante*, Roma 1931, trad. bras. em *Problemas das Sociedades Anônimas*, 1ª. ed. 1945, 2ª. ed. 1969, pp. 91 e segs., bastando esta citação porque o assunto é por demais conhecido). Em outras palavras, ao contrário da simulação que é um ‘*minus*’ (porque lhe falta a verdade), o negócio indireto é um ‘*plus*’ que as partes efetivamente assumem além do estritamente necessário, no interesse de obterem (repito: *entre si*)

¹³⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 38 e 39.

determinado resultado. Vejam-se, apenas para informação, meus trabalhos sobre a alienação fiduciária, típico ‘negócio indireto’ em que o ‘*plus*’ é uma transmissão de propriedade e o resultado visado é a simples garantia de um débito (*Revista dos Tribunais*, vol. 423 p. 45 e *Revista de Direito Público*, vol. 15 p. 366).

3/3.5 Qual seria, então, neste caso, o outro resultado visado pelas partes ao celebrarem, como negócio indireto, o contrato de 5.1.1967? Lesar o imposto de renda, como pretende a ação fiscal? Não, porque, como já acentuei e repito, esse ‘outro’ resultado é *entre as partes*: nem por outra razão, aliás, o direito não só não proscree em tese o negócio indireto, como mesmo o prescreve em casos específicos (como o da alienação fiduciária). ...”¹³¹

Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello, apontando a lacuna da legislação brasileira quanto à repressão ao abuso de formas, distinguem tal figura da simulação.¹³² Note-se, aliás, que se o artigo 149, VII, do CTN, tratasse do abuso de formas, tal lacuna não existiria.

¹³¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 3: imposto de renda*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. P. 200-201.

¹³² “A utilização abusiva de formas jurídicas não se confunde com os negócios simulados. Nestes, as declarações de vontade são simuladas. A evasão fiscal, pelo contrário, pressupõe que as partes de um negócio efetivamente queiram e realizem a estruturação jurídica inadequada.” (ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. *Elisão e evasão fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 13). p. 414).

Mais recentemente, Marco Aurélio Greco defendeu que, na “fraude à lei”, a intenção não tem o mesmo efeito do dolo, motivo pelo qual não se pode concluir que o contribuinte que agiu em “fraude à lei” cometeu ilícito penal.¹³³

Na Alemanha, Albert Hensel já tratava da “evitación del presupuesto de hecho legal” ou “elusión del presupuesto de hecho”, quando o contribuinte alcançava o mesmo resultado econômico da situação prevista como fato gerador do tributo por meio de um “rodeo ou camino acessório”.¹³⁴ De acordo com Hensel, o legislador poderia evitar a elusão tributária mediante cláusulas especiais ou, nos casos em que estas se mostrassem insuficientes para combatê-la, por meio de cláusulas gerais, como a prevista no §10 da Ordenanza Tributária alemã.¹³⁵

Comentando referido §10 da Ordenanza Tributária alemã, Hensel esclarecia que a elusão tributária pertenceria à categoria genérica do “*agere in fraudem legis*”, muito embora reconhecesse que a elusão não viola nenhuma norma de proibição ou

¹³³ “No Brasil, a fraude à lei – embora comprometa a validade do negócio jurídico – não lhe atribui ilicitude.

Portanto, o elemento intenção ou o ‘querer o resultado’, que pode se apresentar em casos de fraude à lei, não tem a mesma natureza nem o mesmo efeito que possui o ‘dolo’ para fins da legislação penal.

Em suma, não é porque o agente quis, conscientemente, realizar o negócio em fraude à lei que terá cometido ilícito penal. Não é porque um planejamento resulta contaminado por se reconhecer a fraude à lei que o caso se transforma em questão penal. O raciocínio deve ser exatamente o oposto. Se o caso for de infração penal, então não será caso de planejamento nem de fraude à lei.” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 84). Ver, no mesmo sentido, YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*, 2005. 295 f. Tese (Doutorado em direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 222-223.

¹³⁴ HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. p. 225.

¹³⁵ HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. p. 227.

lei imperativa, nem os bons costumes.¹³⁶ Criticava a utilização da simulação como forma de combater a elusão, pois no caso as partes querem realmente o negócio considerado anormal pelo legislador, e sugere, para tanto, a interpretação extensiva dos elementos jurídicos do fato gerador. Defendia a aplicação do dispositivo da lei alemã às hipóteses de elusão.¹³⁷

Por fim, Hensel sustentava que, se o contribuinte não tentar ocultar os atos praticados, não estará sujeito a sanções penais, pois a fraude à lei tributária não é propriamente proibida, no sentido de que a elusão tributária não viola nenhuma proibição legal ou lei imperativa.¹³⁸

Assim, para Hensel, a fraude à lei tributária não viola nenhuma norma proibitiva ou lei imperativa, distinguindo-se, portanto, da fraude fiscal e da simulação, pois, na fraude à lei, as partes querem efetivamente o negócio “anormal”.

Quanto aos aspectos penais, Tipke e Lang afirmam que “a elusão fiscal *não é punível*”.¹³⁹ Alertam, todavia, que poderá haver sonegação fiscal “se o sujeito passivo disfarça ou oculta a situação de fato relevante para a aplicação do §42 AO.”¹⁴⁰

¹³⁶ HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. p. 230 e 231.

¹³⁷ HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. p. 231 e 232.

¹³⁸ HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. p. 232 e 233.

¹³⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18ª. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 339.

¹⁴⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18ª. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 339.

Em Portugal, J. L. Saldanha Sanches subdivide o planejamento fiscal ilegítimo em *fraude fiscal* e *fraude à lei fiscal*, caracterizando-se a fraude fiscal quando presente uma conduta violadora de um “dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contraordenacional”. Já na fraude à lei fiscal, haveria um contorno da legislação tributária, “sem expressamente a infringir (*fraus legis*).” Muito embora neste último caso não houvesse violação àquele “dever de cooperação do sujeito passivo”, tal conduta seria reprimida “por visarem manifestamente ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objectivo oposto aos valores que o estruturam.”¹⁴¹

Esclarece, ainda, Saldanha Sanches, que devido à “excessiva proximidade verbal entre as expressões ‘fraude à lei fiscal’ e ‘fraude fiscal’,” adota, como sinônimos da primeira, os termos “evitação abusiva de encargos fiscais”, “evitação fiscal abusiva”, “elisão fiscal” (*Steuerumgehung*), “ou outros circunlóquios de alcance semelhante”.¹⁴²

Explica o autor português que “o termo evitação implica, por si só, um comportamento ilegítimo; não obstante, e para maior clareza, é conveniente a referência ao carácter abusivo do comportamento. O termo ‘abuso’, ainda que utilizado com sentido distinto daquele que encontramos no Direito Civil a propósito da figura do

¹⁴¹ “Falaremos de fraude fiscal sempre que encontrarmos um comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contraordenacional; e falaremos de fraude à lei fiscal para designar os comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir (*fraus legis*). Estes comportamentos não violam um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não são desejados pelo legislador, por visarem manifestamente ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objectivo oposto aos valores que o estruturam.” (SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 21 e 22).

¹⁴² SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 22.

abuso de direito, tem uma particular utilidade expressiva, uma vez que permite exprimir a distinção axiológica entre os dois tipos de evitação fiscal.”¹⁴³

O próprio Saldanha Sanches adverte que já utilizou a expressão “abuso de direito” para se referir à fraude à lei fiscal, muito embora considere não ser essa a terminologia mais rigorosa.¹⁴⁴

Tratando especificamente da distinção entre simulação e fraude à lei fiscal, Saldanha Sanches considera que, ao contrário do que ocorre com a fraude à lei fiscal, “a simulação como via para defraudar o fisco é, cada vez mais, um problema de natureza contra-ordenacional ou mesmo penal”.¹⁴⁵

¹⁴³ SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 22 e 23.

¹⁴⁴ SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 23. Em nota, Saldanha Sanches esclarece que: “... para além de o instituto do abuso de direito já ter sido ultrapassado, no Direito Civil, por uma ideia mais ampla de *exercício inadmissível de posições jurídicas* ..., nem sempre é possível encontrar, nas situações em causa, um direito subjectivo que tenha sido exercido abusivamente ...; para mais, enquanto a figura civilística do abuso de direito tem uma teleologia eminentemente subjectiva, nas situações que nos ocupam o que está fundamentalmente em causa é a reacção contra a evitação abusiva da aplicação de leis fiscais – que, por definição, tem uma finalidade exclusivamente objectiva. A autonomia privada pode, é certo, ser enquadrada no âmbito dos direitos fundamentais, mas o seu exercício *lato sensu* abusivo dá origem a situações manifestamente diferentes daquelas que são habitualmente tratadas a propósito do abuso de direito, e que melhor se enquadram na figura da fraude à lei ... A expressão ‘abuso’ e outras dela derivadas serão, assim, utilizadas no presente trabalho exclusivamente como modo de salientar a reprovação axiológico-normativa dos comportamentos em que se traduz a fraude à lei fiscal, sem que isso implique qualquer alusão à teoria do planeamento fiscal ilegítimo como abuso de direito, no sentido que ele assume na doutrina civilista. ...” (SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 23).

¹⁴⁵ SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 82.

Isto porque a simulação é, para o autor, “um comportamento muito vulgar”,¹⁴⁶ além de operar “por via da mentira”,¹⁴⁷ o que não acontece com a fraude à lei fiscal.

Ainda em Portugal, Nuno Pombo também distingue a fraude à lei fiscal da fraude fiscal, admitindo a primeira como “um capítulo da fraude à lei em geral” e, a última, como “infração fiscal”, ou seja, contra-ordenações e crimes fiscais.¹⁴⁸

Pode-se concluir, portanto, que a “fraude à lei fiscal” não é a fraude a que se refere o artigo 149, VII, do CTN.

Em suma, a partir do exame do teor da Lei Complementar n. 104/2001, da respectiva exposição de motivos, da Medida Provisória n. 66/2002, do CTN e respectivos anteprojeto e projeto, bem como do “Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional”, pode-se concluir que (a) as hipóteses de dolo, fraude ou simulação não dependem de prévia manifestação do Poder Judiciário, autorizando-se a imediata constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício; (b) o artigo 149, VII, não alcança o “abuso de formas de direito privado”, este verificado, nos termos do Relatório de Rubens Gomes de Sousa, nas hipóteses em que “as partes, embora visando resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de direito”; (c) o artigo 149, VII, trata de circunstâncias sujeitas à multa qualificada; (d) nem a

¹⁴⁶ SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 84.

¹⁴⁷ SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 85.

¹⁴⁸ POMBO, Nuno. *A fraude fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 29 e 31.

doutrina do “abuso de formas de direito privado” nem a “interpretação econômica dos fatos geradores em função de seu resultado”, ambos do direito alemão, que receberam tratamentos distintos pelo anteprojeto e pelo projeto de CTN, foram incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro; (e) prestigiava-se, assim, a legalidade, em detrimento da capacidade contributiva.

Atualmente, como se demonstrará, não há predomínio nem da legalidade nem da capacidade contributiva. Há uma tentativa de conciliação entre ambos os princípios, de modo que a segurança jurídica somente será assegurada desde que, obviamente, a lei ordinária de que trata o artigo 116 parágrafo único seja promulgada, assegurando-se o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Deve-se lembrar, ainda, que o CTN proibiu a utilização da analogia quando esta “resultar na exigência de tributo não previsto em lei” (art. 108, §1º.). Decorria essa proibição justamente do fato de a Constituição Federal acolher os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, os quais, aliás, até hoje, têm fundamentado, para alguns, a inconstitucionalidade de dispositivos como o parágrafo único do artigo 116 do CTN.¹⁴⁹

¹⁴⁹ É por violar o princípio que veda a analogia que José Juan Ferreiro Lapatza defende a supressão do artigo 24 da LGT espanhola: “La solución de cara a un mayor respeto a los principios de legalidad, libertad y seguridad, pasa a mi juicio por la supresión pura y simple del art. 24 LGT, por la prohibición expresa de analogía y ‘fraude de ley’ en la aplicación de las normas tributarias y por la regulación más estricta que la actual de los casos en que la Administración puede alegar simulación sustituyendo el actual art. 25 LGT por un artículo que, por ejemplo, podría redactarse así:

El tributo se exigirá de acuerdo con la calificación jurídica que, bien directamente, bien por remisión a otras normas del ordenamiento, atribuye la normativa tributaria a los hechos realizados.

Cuando el contribuyente califique de forma inexacta o errónea los hechos realizados y puestos de manifiesto en su declaración, la administración exigirá el tributo de acuerdo con la calificación que proceda conforme al número 1 de este artículo y exigirá el interés de demora que así mismo proceda, sin la imposición de sanciones.

Sólo si se prueba la existencia de falsedad o engaño en los hechos declarados procederá la imposición de sanciones o – en su caso – la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.” (FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro.

Não obstante, deixou o CTN uma lacuna na legislação brasileira, justamente no tratamento dos casos em que “as partes, embora visando resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de direito”, isto é, das hipóteses de “abuso de formas de direito privado”, ou, de acordo com a terminologia adotada por Alberto Xavier e Sampaio Dória, de “negócio jurídico indireto”.

Tal lacuna sofreu severas críticas de parte da doutrina, bastando lembrar aqui a manifestação dos Professores Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello por ocasião do XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado, em 1988, pelo Centro de Estudos de Extensão Universitária e pela Editora Resenha Tributária, sob a coordenação do Prof. Ives Gandra da Silva Martins:

“Na legislação tributária brasileira, não existem normas gerais, que disciplinem a atividade ilícita ou imoral, a simulação e o abuso das formas jurídicas, para os efeitos da tributação.

Na ausência de dispositivos legais expressos, várias soluções jurídicas são apresentadas pela doutrina brasileira. Baseando-se no art. 105 do Código Civil Brasileiro. ... Antonio Roberto Sampaio Dória entende que a teoria do abuso das formas nada mais é do que a simulação em sua incidência fiscal. Para ele, qualquer negócio jurídico realizado com o objetivo evidente de lesar o fisco, porque o contribuinte manipulou as formas do direito privado, pode ser atacado com base na simulação.

Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 212).

Não podemos concordar com esta opinião. A utilização abusiva de formas jurídicas não se confunde com os negócios simulados. Nestes, as declarações de vontade são simuladas. A evasão fiscal, pelo contrário, pressupõe que as partes de um negócio efetivamente queiram e realizem a estruturação jurídica inadequada.

Esta lacuna lamentável nas normas gerais de direito tributário brasileiro tem levado o legislador e o aplicador da lei a frequentes equívocos, pondo em risco os princípios constitucionais da segurança e da certeza jurídica. No intuito de fornecer subsídios a uma regulamentação mais consentânea com a relevância da matéria, este trabalho analisou a sua normatização no Código Tributário Alemão, que sabidamente inspirou os autores do nosso Código Tributário Nacional, e na doutrina germânica. Deste exame é forçoso concluir que é absolutamente imprescindível a disciplina da matéria a nível de normas gerais.”¹⁵⁰

Foi justamente essa a lacuna que foi suprida pela Lei Complementar n. 104/2001, que, finalmente, introduziu, no Código Tributário Nacional, a doutrina do “abuso de formas de direito privado” originária do direito alemão, excetuando, portanto, da proibição do artigo 108, §1º., do CTN, as circunstâncias que justificam a desconsideração de atos ou negócio jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

¹⁵⁰ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 13). p. 414.

Tal conclusão está expressa na Exposição de Motivos da Lei Complementar n. 104/2001 e foi reafirmada na tentativa de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 pela Medida Provisória n. 66/2002.

Assim, se o CTN admitia, irrestritamente, o negócio jurídico indireto desde que não houvesse simulação, a partir da Lei Complementar n. 104/2001, ou, conforme será demonstrado adiante, a partir da promulgação da lei ordinária de que trata a parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN, tal prática deverá observar os limites impostos pela doutrina do “abuso de formas de direito privado”, de origem germânica, agora acolhida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Cumprе salientar, mais uma vez, que a Lei Complementar n. 104/2001 não incorporou ao direito brasileiro a “interpretação econômica dos fatos geradores em função de seu resultado”. Como se viu, pretendia o projeto de CTN acolher a interpretação econômica, por meio da inclusão de dispositivo que permitisse que “resultados idênticos ou equivalentes” recebessem “tratamento tributário igual” (art. 84 do Projeto).¹⁵¹ Ocorre, todavia, que tal dispositivo não foi acolhido nem em 1966, com a promulgação do CTN, nem em 2001, pois a redação do parágrafo único do artigo 116 não tem qualquer semelhança com o artigo 84 do Projeto de CTN.

Se a interpretação econômica não foi incorporada ao direito brasileiro, nem pelo CTN, nem pela Lei Complementar n. 104/2001, devem ser refutadas as críticas da doutrina que se fundamentam na “injuricidade” da interpretação econômica do direito tributário alemão.¹⁵²

¹⁵¹ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 44.

¹⁵² BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier

De qualquer forma, considerando-se que a redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN não é, exatamente, a mesma do dispositivo que trata da matéria no Código Alemão, necessário se faz verificar, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, qual é o critério que determinará a caracterização ou não do abuso de formas de direito privado que autorizará a desconsideração do ato ou negócio jurídico para efeitos fiscais.

Antes, porém, de tratar especificamente dos critérios que deverão ser observados para efeitos de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será abordada a questão da constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, bem como da necessidade da lei ordinária de que trata a parte final deste dispositivo.

Após, serão analisados os limites que não só o aplicador da lei deverá observar mas também o legislador, por ocasião da regulamentação da cláusula-geral anti-elusiva brasileira.

Latin, 2004. p. 181-183; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 30 e seguintes.

V. A CONTROVÉRSIA QUANTO À CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR N.º 104/2001

A Confederação Nacional do Comércio propôs, em 18 de abril de 2001, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.446, sustentando a inconstitucionalidade da Lei Complementar n.º 104/2001, que teria desrespeitado os princípios constitucionais da segurança, da certeza, da legalidade e da tipicidade fechada.

A ação ainda não foi julgada, mas vale destacar que, em 04 de outubro de 2004, os autos foram recebidos no STF com parecer do então Procurador-Geral da República, Cláudio Fonteles, opinando pela improcedência do pedido formulado nos autos da referida ação. Eis a ementa do parecer, que ilustra muito bem a controvérsia:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada em face do art. 1º da Lei Complementar n.º 104/2001, na parte em que acrescenta parágrafo único ao artigo 116 do CTN. Dispositivo que cria a possibilidade de autoridade administrativa 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. Suposta violação aos princípios da legalidade; da tipicidade fechada; da certeza e segurança das relações jurídicas; e, da separação dos poderes. Parecer pela improcedência da ação.”

Há que se esclarecer, de início, que o parecerista partiu da premissa de que “o parágrafo único do art. 116, do CTN, introduzido pela Lei Complementar n.º

104/2001 constitui norma antievasiva, que pretende coibir a evasão fiscal nas suas mais variadas formas”.¹⁵³

Na doutrina, diversos autores defendem a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, basicamente pelos mesmos motivos que embasaram a propositura da citada ação, dentre eles, Edvaldo Brito,¹⁵⁴ Hugo de Brito Machado¹⁵⁵ e Ives Gandra da Silva Martins.¹⁵⁶

De outro lado, Alberto Xavier,¹⁵⁷ Douglas Yamashita,¹⁵⁸ Marco Aurélio Greco,¹⁵⁹ Ricardo Lobo Torres¹⁶⁰ e Sacha Calmon Navarro Coêlho,¹⁶¹ dentre outros, sustentam a constitucionalidade do dispositivo, não vislumbrando nenhuma violação à Constituição Federal.

¹⁵³ Autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.446, fls. 281.

¹⁵⁴ BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 73.

¹⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade – Análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 115.

¹⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 123.

¹⁵⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 73.

¹⁵⁸ YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*, 2005. 295 f. Tese (Doutorado em direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 121.

¹⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 404 a 406.

¹⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 300.

¹⁶¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 175.

Não obstante, a questão não é tão simples como aparenta, pois, como se viu em capítulo específico, cada autor tem uma concepção diferente em relação à natureza jurídica e à abrangência do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Assim, dependendo da premissa adotada (norma anti-elisão, anti-elusão ou anti-evasão), a conclusão poderá ser pela constitucionalidade ou pela inconstitucionalidade da norma.

Deve-se destacar, no caso, pela sua originalidade,¹⁶² a posição de Marco Aurélio Greco, segundo o qual “objeto específico do dispositivo é o conjunto de hipóteses de dúvida na qualificação jurídica dos negócios jurídicos, especialmente em função da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva diante de negócios indiretos não abusivos nem em *fraus legis*”,¹⁶³ tratando-se, portanto, segundo o autor, de típica cláusula anti-elisão.

Devido ao grande debate que suscitaram seus livros “Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária”¹⁶⁴ e “Planejamento tributário”,¹⁶⁵ que têm ensejado críticas no Brasil e no exterior e, como não poderia deixar de ser, elogios no âmbito dos órgãos fazendários, e considerando-se os inúmeros conflitos que esta posição gerou em relação aos princípios constitucionais tributários que garantem os valores justiça, certeza do direito e segurança jurídica, passamos a contrapor suas idéias com as de Alberto Xavier,

¹⁶² Desde que sólida e coerentemente fundamentada, a originalidade deve ser sempre buscada, sob pena de incidir na crítica que José Juan Ferreiro Lapatzka fez ao prefaciá-lo livro de César García Novoa: “el mérito fundamental de la obra consiste en renunciar al afán de originalidad que ha malbaratado no pocos trabajos de investigación inicialmente bien encaminados. La originalidad a toda costa es uno de los más acusados y generalizados males de nuestra literatura jurídica. Por lo demás, el libro añade, aún en estos puntos, el rechazo fundamentado y sólido de las posturas ‘extravagantes’ mantenidas por la doctrina y jurisprudencia.” (FERREIRO LAPATZKA, José Juan. Prólogo. In: GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 9).

¹⁶³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 417.

¹⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. 191p.

¹⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. 495p.

que, em sua obra “Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva”,¹⁶⁶ procurou refutar os argumentos lançados no referido “Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária”, através de considerações que foram objeto de réplica no citado “Planejamento tributário”.

A escolha dos autores deve-se, única e exclusivamente, ao fato de que ambos se contrapõem publicamente, um se referindo ao outro de forma expressa, expondo o motivo da divergência da qual emerge o conflito entre os princípios já referidos.

¹⁶⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002 (1ª reimpressão da edição publicada em 2001). 175p.

V.1. A POSIÇÃO DE MARCO AURÉLIO GRECO

Em 1998, Marco Aurélio Greco publicou “Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária”, defendendo a “eficácia positiva da capacidade contributiva”, derivada da evolução da doutrina em relação aos efeitos do princípio, inicialmente de cunho negativo e, atualmente, positivo. Eis as suas palavras:

“Num primeiro momento, o princípio recebeu da doutrina e da jurisprudência, uma interpretação de caráter negativo no seguinte sentido: se a Constituição estabelece que existe um princípio, e determina que a tributação deve atender a capacidade contributiva, onde não houver capacidade contributiva, não poderá haver tributação. Daí falar-se em *feição negativa do princípio*. Se não há capacidade contributiva, a tributação não pode adentrar. A partir desta visão, passou-se a aplicar o princípio da capacidade contributiva como um *limite negativo à tributação*.

Com o tempo, a discussão sobre o princípio da capacidade contributiva evoluiu e chegou-se a uma segunda feição, que é a *feição positiva* do princípio da capacidade contributiva. De acordo com esta ótica, se existe capacidade contributiva a lei tributária *tem de alcançá-la* até onde ela for detectada; ou seja, o princípio funciona como vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas alcança não apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua

conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.”¹⁶⁷

Na Espanha, a tese recebeu a crítica de César García Novoa¹⁶⁸ e, no Brasil, foi considerada “audaciosamente original” em duas passagens da obra de Alberto Xavier.¹⁶⁹

Mais recentemente, depois da publicação da Lei Complementar n.º 104/2001, Marco Aurélio Greco aplicou sua teoria ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, concluindo tratar-se de verdadeira norma antielisão.¹⁷⁰

Efetivamente, de acordo com Marco Aurélio Greco, o debate a respeito do planejamento fiscal no direito brasileiro passou por três fases: “liberdade, salvo simulação”, “liberdade, salvo patologias – abuso de direito, fraude à lei e outras figuras” e “liberdade com capacidade contributiva”.¹⁷¹

¹⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 45.

¹⁶⁸ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 295 e 296.

¹⁶⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002 (1ª reimpressão da edição publicada em 2001). p. 104 e 122.

¹⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 417 e 418. Nas palavras do autor: “Em suma, para deflagrar as conseqüências pertinentes às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei) não havia necessidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. A eles o ordenamento reage por si só mediante um lançamento de ofício. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto.” (p. 418).

¹⁷¹ Essas fases foram resumidas da seguinte forma pelo próprio autor:

“Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase ainda predomina a liberdade de agir antes do fato

Na terceira fase, defende que as discussões a respeito do planejamento fiscal devem levar em consideração os valores liberdade e solidariedade social (CF, art. 3º, I), da qual decorreria o princípio da capacidade contributiva,¹⁷² concluindo que:

“Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.”¹⁷³

Antes, porém, de tratar especificamente do princípio da capacidade contributiva, Marco Aurélio Greco distingue “princípios constitucionais” e “limitações constitucionais” com base na função que exercem: positiva no primeiro caso e negativa no segundo.¹⁷⁴

gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 281).

¹⁷² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 282.

¹⁷³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 281.

¹⁷⁴ Nas palavras do autor: “... Ambos têm por objeto o poder de tributar e ambos dispõem sobre o seu exercício. Embora o objeto de ambos seja o mesmo (= poder de tributar), dispõem sobre ele de modo diametralmente oposto. Os princípios veiculam diretrizes *positivas* a serem atendidas no seu exercício, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do Direito. Como diretrizes positivas, apontam algo desejado pelo ordenamento e que o constituinte quer ver *alcançado*. As limitações (como seu próprio nome diz) têm função *negativa*, condicionando o exercício do poder de tributar e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o constituinte quer ver *não atingido* ou *protegido*. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a

Para o autor, os únicos *princípios* seriam aqueles inseridos na Seção I (“Dos Princípios Gerais”) do Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”) da Constituição Federal de 1.988, especificamente nos artigos 146, 145, *caput* e §§1º e 2º, e 146-A. Legalidade, anterioridade, irretroatividade e vedação ao confisco, de que trata a seção seguinte (“Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar” seriam apenas *limitações*.¹⁷⁵

Ainda segundo sua opinião, na atual Constituição, por exercer “função estruturante do sistema”, a capacidade contributiva seria muito mais importante e relevante do que a igualdade e a legalidade,¹⁷⁶ limitações que constituiriam instrumentos do princípio da capacidade contributiva na consecução de seu objetivo fundamental de “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (CF, art. 3º, I).

Além disso, o princípio dirigir-se-ia tanto ao legislador como ao aplicador da lei, de modo que passaria a ter a eficácia positiva já mencionada.¹⁷⁷

Finalmente, observa o autor que:

seguir, as limitações nos dizem por onde não seguir” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 197).

¹⁷⁵ Para Marco Aurélio Greco: “Legalidade, anterioridade, irretroatividade e vedação ao confisco *não são princípios*, não só em razão do seu conteúdo negativo, inibidor do exercício do poder de tributar, como também porque a própria Constituição Federal literalmente os considera limitações ao poder e não princípios informadores do seu exercício. *Princípios*, no dizer da própria Constituição, são, por exemplo, a uniformidade do ordenamento tributário, dada pelo papel da lei complementar (artigo 146); a capacidade contributiva como diretriz positiva voltada ao legislador e ao aplicador (artigo 145, §1º); a coerência e a racionalidade do ordenamento, na medida em que existem espécies tributárias distintas (artigo 145, *caput* e §2º) e a neutralidade da tributação em relação à competição (artigo 146-A)” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 198).

¹⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 292 e 299.

¹⁷⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 301 e 302.

“Sublinhe-se, também, um outro aspecto interessante ligado ao artigo 145, §1º e que foi mencionado brevemente. Trata-se do fato de o dispositivo não fazer menção a lei. A Constituição brasileira em muitos dispositivos prevê que “a lei disporá sobre”, “a lei não poderá violar”, “a lei não poderá infringir”, “nos termos da lei” etc. ...

Se considerarmos a técnica da Constituição, podemos ver que, neste dispositivo (artigo 145, §1º), o Constituinte não estava preocupado com o aspecto formal, tanto que não se referiu à lei fiscal. O Constituinte estava preocupado com a figura substancial que é o atingimento de determinada parcela da riqueza privada; por isso, determina que “os impostos” deverão ser graduados dessa forma. Isto indica que “impostos” e “lei sobre impostos” são realidades distintas.”¹⁷⁸

Verifica-se, portanto, que Marco Aurélio Greco sustenta que o parágrafo único do artigo 116 do CTN é típica cláusula geral antielisão, distinta das cláusulas antievasão, antielusão, antisimulação ou mesmo antiabuso.

¹⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 308 e 309.

V.2. A POSIÇÃO DE ALBERTO XAVIER

Alberto Xavier defende que o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem natureza de cláusula anti-simulação.¹⁷⁹

De qualquer forma, independentemente da sua opinião quanto à natureza do parágrafo único do artigo 116, após considerar a teoria de Marco Aurélio Greco “audaciosamente original”,¹⁸⁰ Alberto Xavier dedicou um capítulo à “inconstitucionalidade de norma geral antielisiva”,¹⁸¹ procurando demonstrar, basicamente, a: a) “inexistência de limitações constitucionais aos direitos e garantias individuais da legalidade da tributação e da liberdade de contratar”,¹⁸² b) “inafastabilidade da “regra” da tipicidade pelo “princípio” da capacidade contributiva”,¹⁸³ e, c) “incompatibilidade da aplicação analógica com o princípio da tipicidade da tributação”.¹⁸⁴

¹⁷⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.

¹⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002 (1ª reimpressão da edição publicada em 2001). p. 104 e 122.

¹⁸¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002 (1ª reimpressão da edição publicada em 2001). p. 111 a 149.

¹⁸² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002 (1ª reimpressão da edição publicada em 2001). p. 111.

¹⁸³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002 (1ª reimpressão da edição publicada em 2001). p. 121.

¹⁸⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002 (1ª reimpressão da edição publicada em 2001). p. 138.

V.3. O CONFLITO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DECORRENTE DO CONFRONTO DAS DUAS POSIÇÕES

Extrai-se do cotejo das posições de Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier o conflito entre os princípios constitucionais da capacidade contributiva, de um lado, e da legalidade e da autonomia privada,¹⁸⁵ de outro.

Poder-se-ia acrescentar, ao lado do princípio da capacidade contributiva, os princípios da igualdade e da generalidade, expressões do valor justiça, e da certeza do direito e da tipologia tributária, decorrentes do sobreprincípio da segurança jurídica.¹⁸⁶

De qualquer maneira, procurar-se-á analisar, criticamente, as posições dos dois autores brasileiros e, em seguida, sugerir uma proposta para a solução do conflito.

¹⁸⁵ Sobre a autonomia privada e as liberdades de causa, forma e tipos, ver TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. Capítulos 3 e 4. Ver também César García Novoa, que concorda expressamente com Heleno Tôrres, nas notas 78 e 83 do capítulo IV, p. 299 e 300, de seu livro *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004.

¹⁸⁶ Ver a respeito do sobreprincípio da segurança jurídica, CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 13.; GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2000. 303p.; TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Revista dos Tribunais, 2005. (Pesquisas tributárias: nova série, 11). p. 157 e seguintes.

VI. PROPOSTA DE INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

VI.1. A “METÓDICA ESTRUTURANTE” DE FRIEDRICH MÜLLER

Friedrich Muller evidenciou que “o credo da teoria tradicional da interpretação, segundo a qual um caso jurídico prático deve ser solucionado de modo que os fatos da vida decididos sejam ‘subsumidos’ à norma” e a “teoria objetiva”, que visa a identificar a “vontade objetivada do legislador” através dos “métodos de interpretação” (gramatical, sistemática, teleológica e histórica),¹⁸⁷ são elementos de concretização da norma, mas não os únicos, uma vez que se limitam ao “texto da norma”, que é “tratado cronologicamente como *primeira instância* entre alternativas de solução considerandas, e materialmente como *limite* de alternativas admissíveis de solução”.¹⁸⁸

Em seguida, disserta sobre a evolução da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão “na direção de uma concretização da constituição referida à coisa e ao caso”, analisando desde a fase do recurso à “natureza da coisa” até o procedimento de “ponderação de bens”,¹⁸⁹ concluindo que “a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal fornece um quadro de pragmatismo sem direção, que professa de modo tão globalizantemente indistinto quanto acrítico “métodos” exegéticos transmitidos

¹⁸⁷ Sobre os métodos de interpretação, ver WALD, Arnoldo. Os métodos modernos de interpretação. In: *Revista de Direito Civil, Imobiliários, Agrário e Empresarial*, São Paulo, n. 31, p. 07-10, jan./mar. 1985.

¹⁸⁸ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 5 a 9.

¹⁸⁹ Sobre a “ponderação de bens”, assinala Friedrich Muller que “tal procedimento não satisfaz as exigências, imperativas no Estado de Direito e nele efetivamente satisfactíveis, a uma formação da decisão e representação da fundamentação, controlável em termos de objetividade da ciência jurídica no quadro da concretização da constituição e do ordenamento jurídico infraconstitucional” (p. 18).

pela tradição – e caudatários do positivismo legalista na sua alegada exclusividade –, mas rompe essas regras em cada caso de seu fracasso prático sem fundamentar esse desvio.”¹⁹⁰

Demonstra, ainda, que a doutrina também “não encontrou uma concepção superadora do positivismo legalista”,¹⁹¹ justificando, assim, um “esboço de uma metódica do direito constitucional” que constrói ao longo do capítulo III da obra.

A “metódica estruturante” parte da distinção entre “texto da norma” e “norma”, decorrendo a “normatividade” de um “processo estruturado”, que culmina com a “norma de decisão”, aplicada a cada caso concreto.¹⁹²

Assim, nas palavras de Friedrich Müller, “a normatividade comprova-se apenas na regulamentação de questões jurídicas concretas. ... Normas jurídicas não são dependentes do caso, mas referidas a ele, sendo que não constitui problema prioritário se se trata de um caso efetivamente pendente ou de um caso fictício. Uma norma não é (apenas) carente de interpretação porque e à medida que ela não é ‘unívoca’, ‘evidente’, porque e à medida que ela é ‘destituída de clareza’ – mas sobretudo porque ela deve ser aplicada a um caso (real ou fictício). ... Mas ‘a’ norma jurídica não está pronta nem ‘substancialmente’ concluída. Ela é um núcleo materialmente circunscritível da ordem normativa, diferenciável com os recursos da metódica racional. Esse ‘núcleo’ é concretizado no caso individual na norma de decisão e com isso quase sempre também tornado nítido, diferenciado, materialmente enriquecido e desenvolvido dentro dos limites do que é admissível no Estado de Direito (determinados sobretudo pela função limitadora

¹⁹⁰ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 9 a 20.

¹⁹¹ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 21 e seguintes.

¹⁹² MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 38 e seguintes.

do texto da norma). Por meio de detalhamento e concretização recíprocas da norma (nem concluída nem isolável) junto ao conjunto de fatos e do conjunto de fatos (igualmente nem isolável, nem nesse sentido ‘concluído’) junto à norma descobre-se em um procedimento sempre normativamente orientado o que deve ser de direito no caso individual, em conformidade com a prescrição jurídica.”¹⁹³

“A solução” – continua Friedrich Müller – “i. é, *a concretização da norma jurídica em norma de decisão e do conjunto de fatos, juridicamente ainda não decidido, em caso jurídico decidido* deve comprovar a convergência material de ambos, publicá-la e fundamentá-la.”¹⁹⁴

Os “elementos da concretização da norma” são os “elementos metodológicos strictiore sensu” (“as regras tradicionais da interpretação”, “os princípios da interpretação da constituição” e “subcasos de regras tradicionais da interpretação”), “elementos de concretização a partir do âmbito da norma e do âmbito do caso”, “elementos dogmáticos”, “elementos de técnica de solução”, “elementos de teoria” e “elementos de política constitucional”.¹⁹⁵

Conclui, finalmente, que “no caso de resultados (parciais) contraditórios os elementos diretamente referidos a normas (elementos metodológicos e do âmbito da norma bem como uma parte dos aspectos dogmáticos) têm precedência sobre os componentes restantes do processo de concretização, não diretamente referidos a normas. Dentre os aspectos diretamente referidos às normas, os referentes às interpretações

¹⁹³ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 48 e 49.

¹⁹⁴ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 51.

¹⁹⁵ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 59 e seguintes.

gramatical e sistemática têm preferência em caso de conflito, por dizerem respeito à interpretação de textos de normas, ao passo que os procedimentos restantes dizem respeito aos textos de não-normas. **A função limitadora do teor literal da prescrição concretizanda (e dos textos das normas de outras prescrições sistematicamente aduzidas), própria do Estado de Direito, vale também diante de resultados empíricos a partir do âmbito da norma**¹⁹⁶ (grifou-se).

A “metódica estruturante” de Friedrich Müller foi acolhida por Eros Roberto Grau,¹⁹⁷ a quem, aliás, o livro “Métodos de trabalho do direito constitucional” foi dedicado.

Teoria de certo modo semelhante foi desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, em seu “Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência”, ao distinguir “enunciados prescritivos” e “normas jurídicas” e tratar das normas jurídicas tributárias “geral e abstrata” e “individual e concreta”.¹⁹⁸

¹⁹⁶ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 106 e 107.

¹⁹⁷ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 327 p.

¹⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 280p.

VI.2. A “METÓDICA ESTRUTURANTE” E O CONFLITO ENTRE OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA LEGALIDADE

Como se demonstrou, Marco Aurélio Greco defende que o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem natureza jurídica de norma antielisiva, que abrange qualquer ato ou negócio jurídico que gere o mesmo efeito econômico de outro ato ou negócio jurídico tributado, independentemente de sua licitude ou ilicitude, fundamentando sua tese na “eficácia positiva da capacidade contributiva”.

No caso, o autor parte da interpretação da própria Constituição Federal para extrair, num primeiro momento, a supremacia do “princípio” da capacidade contributiva em relação às “limitações constitucionais” da igualdade e da legalidade, sustentando, ainda, que o princípio é dirigido tanto ao legislador como ao aplicador, que não estariam adstritos à lei, já que o §1º do artigo 145 da Constituição Federal não faz qualquer exigência nesse sentido.

Partindo-se da “metódica estruturante” de Friedrich Müller, como poder-se-ia interpretar ou aplicar o parágrafo único do artigo 116 do CTN diante de um caso concreto em que presente um ato lícito gerando o mesmo efeito econômico de outro ato tributado?

Inicialmente, a questão envolve a interpretação do texto da Constituição, do qual Marco Aurélio Greco extraiu a superioridade da capacidade contributiva em relação à igualdade e à legalidade, pois, de acordo com sua exegese, a primeira seria princípio, com eficácia positiva, e a segunda, limitação constitucional, de eficácia negativa.

Não há dúvida que a Constituição Federal estabelece, em seu artigo 3º, I, que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

Também ninguém desconhece a evolução dessa República, que, atualmente, constitui-se em “Estado Democrático de Direito”, nos termos do artigo 1º da Carta Magna.¹⁹⁹

Igualmente, não é necessário dizer que o artigo 3º, I, está no Título I (“Dos Princípios Fundamentais) e o artigo 145, §1º, na Seção I (“Dos Princípios Gerais”) do Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”) da Constituição Federal de 1.988.

Ocorre, todavia, que, *data venia*, essas circunstâncias não são suficientes para fundamentar a conclusão no sentido de que o “princípio” da capacidade contributiva é mais importante do que a igualdade e a legalidade, como se nenhuma das duas fosse princípio, ou seja, “linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação

¹⁹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2005. (Pesquisas tributárias: nova série, 11). p. 157 e seguintes. Sobre a evolução de nosso Estado de Direito, REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o conflito de ideologias*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 119 p. Quanto ao conceito e evolução do Estado Fiscal, NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 191, e TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2005. vol. II. p. 70. A síntese de Hermes Marcelo Huck é precisa: “O conceito de Estado de direito sofreu transformações nas últimas décadas. Os valores políticos da liberdade e da propriedade absolutas, que sustentam a licitude da elisão, em qualquer de suas formas, tiveram seus perfis alterados. A liberdade do indivíduo, de que falavam os *leading cases* americanos e ingleses no início do século, fundamentada no princípio da estrita legalidade da norma tributária não tem mais as mesmas feições. O Estado moderno, e o Brasil deve ser um deles, além de ser um Estado de direito passou a ser um Estado democrático. O Estado liberal burguês adotou o modelo de um Estado social democrático.” (HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 329-330).

num dado feixe de normas” ou não exercessem “uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”.²⁰⁰

Aliás, se se utilizar o mesmo critério (de localização no texto constitucional ou de terminologia utilizada pelo constituinte em sua literalidade), chegar-se-á à conclusão de que nem a solidariedade de que trata o inciso I do artigo 3º nem a capacidade contributiva seriam superiores aos “valores supremos” expressos no preâmbulo da Constituição de República Federativa do Brasil, nos seguintes termos:

“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos **direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos** de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL” (grifou-se).

Pelo mesmo critério, o artigo 1º da mesma Carta Magna deveria ser mais relevante do que qualquer outro dispositivo que lhe seguisse, de modo que, tanto o “princípio fundamental” da livre iniciativa (inciso IV) como aquele previsto no parágrafo único do mesmo artigo 1º, de acordo com o qual “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”,

²⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 144.

que nada mais é do que o reconhecimento do princípio da legalidade, deveriam prevalecer em relação àqueles previstos nos artigos 3º, I, e 145, §1º.

Ainda de acordo com esse critério, poder-se-ia também construir outra tese defendendo que apenas os “direitos e garantias individuais” assim denominados pelo constituinte nos artigos 60, §4º, IV, e 5º da Constituição seriam “cláusulas pétreas”, não se podendo considerar como tais as “limitações do poder de tributar” previstas no artigo 150, ao contrário do que tem decidido mansa e pacificamente o Supremo Tribunal Federal. Ou que apenas os direitos individuais do artigo 5º seriam imutáveis, já que o inciso IV do §4º do artigo 60 se refere apenas às **garantias** individuais (e não aos **deveres** individuais).

Com base na mesma interpretação, como compatibilizar-se o “princípio” da legalidade previsto em primeiro lugar no rol do artigo 37 com a “limitação do poder de tributar” do artigo 150, I, da mesma Carta? Até porque, no caso dos tributos, a principal aplicadora da lei tributária é a própria Administração Pública, no exercício de suas atividades de fiscalização e arrecadação.

Prevaleceria, nesse caso, o artigo 37 como princípio ou o artigo 150, I, como limitação? Ou o conflito se resolveria aplicando-se o princípio do artigo 37, já que este trata especificamente da atividade administrativa?

Ou dever-se-ia observar o próprio artigo 145, §1º, segundo o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, **respeitados os direitos individuais e nos termos da lei**, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (grifou-se)?

Ora, os mesmos critérios utilizados por Marco Aurélio Greco (localização no texto constitucional e terminologia utilizada pelo constituinte) demonstram a fragilidade de sua teoria da prevalência do “princípio” da capacidade contributiva sobre as “limitações ao poder de tributar” da legalidade e da igualdade, pois, como se viu, no próprio preâmbulo, que antecede obviamente tanto os artigos 1º e 37 como os artigos 3º e 145 da Constituição Federal, os valores supremos “exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança” aparecem antes mesmo do que os valores supremos “bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça”.

Quanto à alegação de que o princípio da capacidade contributiva aplica-se tanto ao legislador como ao aplicador da lei, nenhuma estranheza causa a afirmação. Não se admite, no entanto, extrair-se dessa afirmação a “eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva”.

De fato, a Constituição Federal acolheu no §1º do artigo 145 tanto a capacidade contributiva objetiva (“os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”), aplicável ao legislador,²⁰¹ como a capacidade contributiva subjetiva (“facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, **respeitados os direitos individuais e nos termos da lei**, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”), dirigida ao aplicador.²⁰²

²⁰¹ Nas palavras de Heleno Tórres: “No plano *legislativo*, o princípio da *capacidade contributiva* tem a função de servir como limite à escolha da matéria factual para compor a hipótese de incidência de normas tributárias, porquanto o fato escolhido deverá ser revelador, com certa precisão, da capacidade econômica do sujeito passivo para suportar o encargo fiscal. Escolhido o fato impondível (revelador de capacidade contributiva), e definida a base de cálculo e alíquota aplicáveis (gradação da carga tributária individual), exaure-se o papel do princípio de capacidade contributiva (na sua feição objetiva).” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 262).

²⁰² Para Heleno Tórres: “Reserva-se a disposição do art. 145, §1º, da CF, primordialmente para o plano da aplicação (capacidade contributiva subjetiva), para servir como critério de atendimento à tipicidade da quantificação legalmente prevista, nos atos de apuração do tributo devido. Nessa função, o princípio de capacidade contributiva não é mais do que um critério de graduação individual do quanto pode o contribuinte

Data maxima venia, equivocou-se Marco Aurélio Greco ao depreender do referido texto constitucional tanto a supremacia como a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, desconsiderando a distinção feita pelo próprio constituinte em relação à capacidade contributiva (objetiva e subjetiva).

Como se viu, o constituinte exigiu, sim, e expressamente, do aplicador da lei, tanto o respeito aos direitos individuais, como aos “termos da lei”, limitando, portanto, sua atuação. E essa conclusão decorre da própria literalidade do §1º do artigo 145 da Constituição, ou seja, da própria função limitadora da norma, na terminologia de Friedrich Müller.

Por outro lado, a interpretação sistemática do “programa da norma” demonstra que os princípios da capacidade contributiva e da legalidade não têm prevalência um em relação ao outro,²⁰³ devendo ser aplicados caso a caso, principalmente em situações como aquelas decorrentes da incidência do artigo 116 do CTN.

É também por esse motivo que se entende que, dentre as modalidades de solução de conflitos entre princípios, a que melhor se adequa ao caso é a “metódica estruturante” de Friedrich Müller, dada a relevância que o autor atribui à correta identificação dos fatos sobre os quais deve incidir o direito.

suportar, em termos de carga fiscal, sem qualquer eficácia para alargamentos dos tipos legais tributários ou mesmo das funções vinculadas dos agentes administrativos, na apuração dos fatos tributários. Eis porque o princípio de capacidade contributiva não justifica nenhuma função extensiva ou teleológica da atividade de interpretação das normas tributárias.” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 262 e 263).

²⁰³ Em Portugal, Ana Paula Dourado afirma que “a legalidade não é o super-princípio do Direito Fiscal, mas conflitua com outros de igual nível, como aliás está por demais demonstrado, nomeadamente com o princípio da capacidade contributiva, o qual recomenda alguma indeterminação legal”, muito embora reconheça que “apesar dos sinais de crise, a legalidade fiscal é essencial ao Estado de Direito.” (DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 760).

Tratando-se de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos da obrigação tributária, a análise dos fatos adquire fundamental importância, principalmente no âmbito da norma individual e concreta.

Assim, voltando à “metódica estruturante” de Friedrich Müller, já no texto constitucional, utilizando-se os elementos metodológicos *strictiore sensu* denominados regras tradicionais da interpretação (métodos gramaticais e sistemáticos), resolveríamos o conflito decorrente da interpretação/aplicação equivocada do parágrafo único do artigo 116 do CTN diante de uma hipótese em que presente um ato lícito, gerando o mesmo efeito econômico de outro ato tributado.

Deve-se concordar, portanto, com as críticas já referidas de Alberto Xavier, de César García Novoa²⁰⁴ e, também, de Ricardo Mariz de Oliveira. Este último,

²⁰⁴ De acordo com César García Novoa:

“Parece una obviedad recordar que la capacidad económica opera a través de la configuración que de la misma lleve a cabo el legislador, quien dispone de lo que se llama “una libertad de configuración” – Sentencia del TC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4º) –, para elevar a la condición de hecho imponible las manifestaciones de riqueza que estime oportunas. Es al legislador, por imperativo del principio de reserva de ley, a quien corresponde la concreción legislativa del concepto abstracto de capacidad económica. No cabe afirmar que corresponde a la Administración realizar el principio de capacidad económica como parecía entender BECKER, cuando atribuía al Fisco la obligación de buscar las situaciones del mundo real de carácter económico, al margen del “ropaje jurídico” – *rechtliche Einkleidung* –, y por aplicación del parágrafo 4 de la Ordenanza Tributaria de 1919. Por tanto, no cabe defender, como lo ha hecho algún autor – es el caso de GRECO en la doctrina brasileña – que el principio constitucional de capacidad económica tiene una *eficacia positiva* según la cual “la ley tributaria abarcará todo aquello que resulta de su conjugación positiva con el principio de capacidad económica”, lo que supondría legitimar la extensión analógica e, incluso, la interpretación económica amparada en la pretensión de que la Administración asegure este principio. Ello supondría, en expresión de GONZÁLEZ GARCÍA que asumimos plenamente, que “... el sacrosanto principio de capacidad contributiva habría dejado de ser un límite al poder tributario normativo del Estado y garantía de trato justo para el contribuyente para convertirse en una especie de bula para seguir la riqueza allí donde la riqueza se encuentre” (GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 295 e 296).

aliás, muito embora tenha mencionado dois outros trabalhos de Marco Aurélio Greco, também demonstrou o equívoco de sua tese.²⁰⁵

A discussão adquiriria novos contornos se partisse da premissa de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem natureza jurídica diversa daquela sustentada por Marco Aurélio Greco.

De fato, como se demonstrou, a doutrina diverge quanto à natureza jurídica do mencionado dispositivo. Em contraposição à tese de Marco Aurélio Greco, autores defendem que a norma é antiabuso, antisimulação, antielusão ou mesmo antievasão.

Como já se antecipou, trata-se de norma antielusão, mas, ainda que assim não fosse, o que importa, no presente estudo, é que em qualquer outra hipótese diversa da elisão, isto é, nos casos de prática direta ou indireta de ato ilícito com o objetivo de economizar tributos (evasão ou elusão), todo dispositivo que autorizasse a desconsideração desses atos ilícitos seria constitucional, pois atenderia plenamente o conteúdo do princípio da segurança jurídica (certeza e justiça) e de todos aqueles dele decorrentes, como a capacidade contributiva, a igualdade, a generalidade, a legalidade e a liberdade individual (livre iniciativa e autonomia privada).²⁰⁶

²⁰⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Volumes I e II*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 458 e seguintes.

²⁰⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 261; GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 295 e 296; MOSCHETTI, Francesco. Orientaciones generales da la capacidad contributiva. In: Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Vol. LIII, num. 269, septiembre-diciembre 2003, p. 528; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 73; TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 300; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3.

Existem sim respeitáveis autores sustentando a inconstitucionalidade de cláusula geral antielusiva como a que foi introduzida no direito brasileiro, como por exemplo José Juan Ferreiro Lapatza. Tanto no prefácio à obra de César García Novoa como em seu “Curso de Derecho Financiero Español”, sustenta o autor que, em hipóteses como essa, haveria desrespeito aos princípios da segurança jurídica, da certeza do direito e da legalidade. Cláusulas gerais antielusivas serviriam apenas para os interesses da burocracia, protegidos, segundo ele, por demagógicos interesses eleitorais de luta contra a fraude, razão pela qual o artigo 15 da Lei Geral Tributária espanhola deveria ser revogado.²⁰⁷

No Brasil, além de Edvaldo Brito,²⁰⁸ Hugo de Brito Machado²⁰⁹ e Ives Gandra da Silva Martins,²¹⁰ Antônio Roberto Sampaio Dória já defendia que, “do ponto-de-vista político, uma opção se impõe no sentido de predominar o princípio da legalidade, vetor de segurança e certeza jurídica, sobre os da capacidade contributiva e igualdade, guias ideais da atividade legislativa que deve, entretanto, na formulação do direito positivo tributário, enfrentar realidades de poder nem sempre solícitas a ceder às necessidades da justiça fiscal.”²¹¹

ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 175; YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*, 2005. 295 f. Tese (Doutorado em direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 121.

²⁰⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*, 24ª ed. Barcelona: Madrid: 2004. vol. I, p. 146.

²⁰⁸ BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 73.

²⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade – Análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 115.

²¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 123.

²¹¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 79. No mesmo sentido, Alberto Xavier, para quem: “... o negócio indireto fiscalmente menos oneroso permite efetivamente aos particulares atingir os seus fins tributários. Mas, tal consequência é mero corolário

Não obstante, não se trata de fazer prevalecer um princípio ou outro, capacidade contributiva ou legalidade, quando ambos podem e devem ser ponderados.²¹² Na realidade, um não vive sem o outro, de modo que agiu muito bem o constituinte quando acolheu no §1º do artigo 145 tanto a capacidade contributiva objetiva (“os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”), como a capacidade contributiva subjetiva (“facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, **respeitados os direitos individuais e nos termos da lei**, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” – grifou-se).

inevitável da própria natureza do direito fiscal, como ramo do direito dominado por um rigoroso princípio de tipicidade taxativa.

É certo que este corolário exprime, afinal, uma zona de colisão entre os princípios da legalidade (justiça formal) e os princípios da igualdade e da capacidade contributiva (justiça material), em que o primeiro triunfa ou predomina sobre os restantes. Evidente é que a preeminência a atribuir a um ou outro destes princípios envolve uma clara valoração e opção política. O princípio da legalidade – limitando a liberdade de apreciação e decisão dos órgãos de aplicação do direito, quanto a fatos que diretamente se repercutem na esfera patrimonial privada dos cidadãos – é imperativo da idéia de segurança jurídica. E esta é essencial à preservação de um sistema político que assente no reconhecimento de uma esfera de liberdades, cujas eventuais restrições tenham na lei e apenas diretamente na lei os seus fundamentos e limites; como é essencial à preservação de um sistema econômico, como o de economia de mercado, em que a segurança jurídica é essencial para a expansão da livre iniciativa, fornecendo-lhe as condições de certeza e estabilidade, sem as quais não há planificação empresarial possível.

Permitir-se que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária exorbitem das suas atuais funções de limites ao legislador ordinário, para conferir amplos poderes aos órgãos administrativos e jurisdicionais com vista a reprimir na fase da interpretação e da aplicação do Direito o negócio indireto fiscalmente menos oneroso, é porventura legítima preocupação da justiça material ou de engrossamento das receitas do Tesouro; mas é do mesmo passo, enfraquecer o significado político e econômico do princípio da legalidade tributária, retrocedendo no caminho da construção de uma sociedade em que o reconhecimento das liberdades civis e políticas, as vinculações das intervenções públicas e um melhor funcionamento da economia do mercado permitam uma mais plena expressão dos valores da personalidade.” (XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. In: *Revista de Direito Público*, ano VI, n. 23, p. 251, jan./mar. 1973).

²¹² “Nesse novo cenário, e sem macular as garantias individuais, os conceitos de igualdade, solidariedade e liberdade positiva devem ser ponderados com os de liberdade negativa e da proteção à propriedade. Nem sempre antitéticos, tais princípios geram a resultante do Estado moderno, na composição de suas diversidades. No direito tributário essas idéias devem estar presentes. O uso abusivo das formas para fugir ao pagamento de impostos não pode estar amparado no princípio da plena propriedade e da estrita legalidade e, ao mesmo tempo, ferir os da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Mais do que a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios, a moderna pesquisa deve concentrar-se em como coibir o abuso de direito no uso de formas para efeitos meramente fiscais. ...” (HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 330).

Da mesma forma, o parágrafo único do artigo 116 do CTN determinou que, na descon sideração, deverão ser observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Esse dispositivo conjugado com a parte final do §1º do artigo 145 da Constituição Federal autoriza a conclusão de que a Lei Complementar n.º 104/2001 não violou nenhum princípio constitucional; muito pelo contrário, atendeu perfeitamente o conteúdo do princípio da segurança jurídica (certeza e justiça) e de todos aqueles dele decorrentes, como a capacidade contributiva, a igualdade, a generalidade, a legalidade e a liberdade individual (livre iniciativa e autonomia privada).

Assim, desde que o legislador ordinário, no cumprimento do disposto no parágrafo único do artigo 116 da Lei Complementar n.º 104/2001, observe o disposto na parte final do §1º do artigo 145 da Constituição Federal, ter-se-á resolvido, pelo menos no plano da norma geral e abstrata, eventual conflito entre os princípios da capacidade contributiva e da legalidade.

Por outro lado, deve-se afastar o argumento no sentido de que a Lei Complementar n. 104/2001 seria inconstitucional por violar os princípios da legalidade e da tipicidade, uma vez que a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN ensejaria tributação por analogia.

Uma das formas de combate à elusão tributária é a analogia. Como se viu, Sampaio Dória dizia que a “autêntica elisão fiscal” decorreria das lacunas da lei.²¹³ Dessa forma, a utilização da analogia seria fundamental na repressão aos planejamentos fiscais abusivos. É o que demonstra Ricardo Lobo Torres,²¹⁴ apoiado em Klaus Tipke.

²¹³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 29-31.

²¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Norma geral e antielisiva e planejamento fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 406.

Não obstante, a aplicação da analogia nem sempre é um critério seguro, podendo levar o intérprete para a ilegalidade. Por essa razão, tem-se defendido o “**fechamento normativo através de cláusulas antielisivas, gerais ou específicas**”.²¹⁵

No Brasil, a analogia sequer é permitida, pelo menos na hipótese do artigo 108, §1º do CTN, que proíbe sua utilização quando “resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

Constituíam-se a vedação à analogia no grande óbice à doutrina do abuso de formas de direito privado, justamente porque a aplicação de qualquer norma geral antielusiva implicaria na utilização da analogia.

Assim, fundados nos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, vários autores defenderam a inconstitucionalidade de uma norma geral antielusiva no direito brasileiro.

Sacha Calmon Navarro Coêlho sustentou que o Fisco só poderia desconsiderar o ato ou negócio jurídico simulado, “**jamais o elisivo** porque, para atingir a elisão o aplicador necessariamente utiliza a analogia”.²¹⁶

²¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Norma geral e antielusiva e planejamento fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 407.

²¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 56.

Tal argumento não deve ser aceito, pois parte da falsa premissa de que a Lei Complementar n. 104/2001 teria, de fato, “chovido no molhado”, instituindo uma cláusula geral anti-simulação.²¹⁷

Na realidade, como se demonstrou, o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem natureza jurídica de norma geral anti-elusão, já que introduz, no direito brasileiro, instrumento de combate ao “abuso de formas de direito privado”. Assim, obviamente, excepciona,²¹⁸ da proibição do artigo 108, §1º., do mesmo Código, as hipóteses de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária.²¹⁹

Considerando-se que o artigo 146, II e III, da Constituição Federal atribui à lei complementar competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, deve-se

²¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 57 e seguintes.

²¹⁸ Em Portugal, onde a analogia também é proibida pela Lei Geral Tributária e pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais, Cecília Xavier defende que “**é mais conforme aos valores e princípios intrínsecos do Estado Social de Direito a admissão da analogia no âmbito do Direito Fiscal do que a sua interdição**. Se assim é, temos de admitir que um **sistema fiscal que consagre regras que impossibilitem o recurso ao procedimento analógico dificilmente se coaduna com a concepção hodierna de Estado, consagrada na nossa Constituição.**” (XAVIER, Cecília. *A proibição da aplicação analógica da lei fiscal no âmbito do Estado Social de Direito - Reflexões*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 267).

²¹⁹ É por esse motivo que Aurélio Pitanga Seixas Filho afirmou que: “Se fosse por falta de autorização legal expressa que não se pudesse aplicar a desconsideração dos negócios jurídicos, tal impedimento já não mais subsiste no Brasil, enquanto a analogia proibida no Código Tributário Nacional é a de exigir o pagamento de tributo na ausência de autorização legal, é a analogia como forma de integração, já que a interpretação analógica, isto é, aplicar a mesma lei a fatos iguais ou muito semelhantes, indicativos de igual capacidade econômica, é uma questão de justiça, de igualdade ou de isonomia.” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A interpretação econômica no direito tributário, a Lei Complementar n. 104/2001 e os limites do planejamento tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 15).

considerar perfeitamente válida a Lei Complementar n. 104/2001, na parte em que introduz o parágrafo único do art. 116 do CTN.²²⁰

No que se refere à norma individual e concreta, não haveria conflito propriamente dito entre princípios. Desde que a norma geral e abstrata tenha observado os enunciados do artigo 145, §1º, da Constituição Federal e do parágrafo único do artigo 116 do CTN, poderia haver, quando muito, no caso concreto, violação a um ou outro princípio constitucional, individualmente considerado.

Para identificar no caso concreto esse eventual desrespeito aos princípios constitucionais tributários, a “metódica estruturante” de Friedrich Müller também seria muito útil, já que, como se viu, tratando-se de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos da obrigação tributária, a análise dos fatos adquire fundamental importância.

Conclui-se, portanto, que a Lei Complementar n. 104/2001 realiza, na realidade, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, introduzindo, no direito brasileiro, mecanismo de combate aos planejamentos fiscais elusivos, como forma de adequar a legislação brasileira ao “novo” Estado Democrático de Direito, em que os princípios da legalidade e da livre iniciativa convivem, pacificamente, com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

²²⁰ Não obstante entenda que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não é uma norma geral anti-abuso como concebida na Alemanha, em virtude da qual a analogia é “possível e válida no sistema alemão”, Luís Eduardo Schoueri admite a alteração do §1º. do art. 108 por meio da lei complementar a que se refere o artigo 146, II, da Constituição Federal (SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 298-299).

E para dar maior efetividade a esse desiderato, a lei ordinária de que trata a parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN assume papel fundamental, conforme se passa a demonstrar a seguir.

VII. A LEI ORDINÁRIA DE QUE A TRATA A REGRA GERAL ANTIELUSIVA BRASILEIRA

O parágrafo único do artigo 116 do CTN foi introduzido em nosso ordenamento jurídico com o objetivo de autorizar a Administração Fazendária a desconsiderar os “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

A ressalva contida na parte final do mencionado dispositivo legal é bastante clara: “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Não obstante, a doutrina também diverge quanto à necessidade ou não da promulgação da lei ordinária de que trata a parte final da regra geral antielusiva brasileira.

Assim, Marco Aurélio Greco exige a promulgação da lei ordinária de que trata o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Eis as suas palavras:

“na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser

previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal.”²²¹

No mesmo sentido a posição de Alberto Xavier²²² e Cesar A. Guimarães Pereira,²²³ muito embora Marco Aurélio Greco ressalve que:

“Simulação, fraude à lei e abuso de direito sofrem reações do ordenamento tributário independente do artigo 116, parágrafo único e comportam lançamento de ofício; portanto, não se submetem às regras procedimentais específicas do dispositivo”.²²⁴

Para Ricardo Lobo Torres, “fica na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado. ... Se as legislações desses entes da federação já possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN. Afinal de contas a LC 104/01 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei e ao abuso de forma jurídica.”²²⁵

²²¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 428.

²²² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.

²²³ PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 247.

²²⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 417.

²²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 314. No mesmo sentido, YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*, 2005. 295 f. Tese (Doutorado em direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 130.

A questão deve ser analisada à luz da segurança jurídica e dos princípios dela decorrentes, inclusive o da capacidade contributiva, previsto no §1º. do art.145 da Constituição Federal. Como se viu, o constituinte acolheu tanto a capacidade contributiva objetiva (“os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”), como a capacidade contributiva subjetiva (“facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, **respeitados os direitos individuais e nos termos da lei**, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” – grifou-se).

Da mesma forma, o parágrafo único do artigo 116 do CTN determinou que, na desconsideração, deverão ser observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Esse dispositivo conjugado com a parte final do §1º do artigo 145 da Constituição Federal autoriza a conclusão de que, ao determinar a observância da lei ordinária, a Lei Complementar n.º 104/2001 atendeu perfeitamente o conteúdo do princípio da segurança jurídica (certeza e justiça) e de todos aqueles dele decorrentes, como a capacidade contributiva, a igualdade, a generalidade, a legalidade e a liberdade individual (livre iniciativa e autonomia privada).

De fato, a lei ordinária referida no parágrafo único do artigo 116 do CTN é necessária porque, em matéria de combate à elusão tributária, tem-se, claramente, limitações a direitos fundamentais do contribuinte.²²⁶

²²⁶ “Na fraude à lei no Direito civil, está em causa a utilização da autonomia privada para atingir fins que contrariam a ordem jurídica. Na fraude à lei no Direito Fiscal, está em causa a utilização dessa mesma autonomia privada para redução dos encargos tributários. Uma vez que a autonomia privada constitui uma dimensão específica de um direito fundamental que é uma consequência directa do direito à propriedade privada (a escolha da forma de um negócio jurídico constitui um modo de fruição de direitos sobre bens atribuído pelo ordenamento jurídico), estamos sempre perante uma limitação a um direito fundamental se do ordenamento jurídico tributário resultar um juízo de reprovação relativa dos efeitos fiscais de um destes negócios.” (SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 109).

E por mais paradoxal que possa parecer, desde que devidamente regulamentadas, cláusulas gerais como a introduzida pela Lei Complementar n. 104 servem justamente para garantir a segurança jurídica, orientando a atuação da Administração Pública, no controle dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Nesse sentido, bastante ilustrativo é o comentário de J. L. Saldanha Sanches à jurisprudência portuguesa em matéria de controle da elusão tributária. Diante da “insurreição contra o irrealismo metodológico da ‘proibição da analogia’ e da ‘tipicidade fechada’”, a “cláusula geral anti-abuso” serviria justamente para evitar a “jurisprudência dos sentimentos e dos impulsos”.²²⁷

Assim, a “regulação expressa em vez de princípios gerais” seria a melhor forma de assegurar a reclamada segurança jurídica, uma vez que a lei poderia

²²⁷ “Diante destes acórdãos, claramente em contradição com as posições sempre reafirmadas pelo STA acerca da interpretação da lei fiscal, podemos concluir que, quando confrontados com o que consideram ser manipulações negociais destinadas a reduzir a carga tributária, com previsão legal ou sem ela, a Administração fiscal e os tribunais agem motivados por um motivo de justiça, procurando impedir as reduções de tributação por esta via legal, que consideram ilegítima. E podemos facilmente compreendê-los: é uma espécie de insurreição contra o irrealismo metodológico da ‘proibição da analogia’ e da ‘tipicidade fechada’ que ainda domina boa parte da nossa doutrina e da nossa técnica legislativa, insurreição que pode conduzir a uma jurisprudência dos sentimentos ou dos impulsos, esta, sim, lesiva da segurança jurídica.

E é precisamente este perigo que justifica a criação de uma cláusula geral anti-abuso que, obrigando a Administração fiscal a demonstrar a verificação de um comportamento do sujeito passivo que preenche a sua previsão, permite a desconsideração fiscal do negócio em causa. A condição de legitimidade desta cláusula reside na consagração da possibilidade de o sujeito passivo provar que agiu de acordo com uma intenção empresarial legítima. Se forem obtidas estas condições, alcançar-se-á uma tributação mais racional e mais justa e uma concepção operacional de segurança jurídica na relação jurídico-tributária. São estas as ‘concessões necessárias’ (com o abandono de pressupostos metodológicos irrealistas) para que se possa obter formas eficazes de manutenção da segurança jurídica.” (SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 244).

“obrigar a Administração a fundamentar a sua decisão de actuar, criando-lhe deveres procedimentais especialmente apertados (e uma pesada carga administrativa)”.²²⁸

Se isso não bastasse, não se deve esquecer que a Lei Complementar n. 104/2001 é uma norma geral, tal como definida nos artigos 146, II e III, da Constituição Federal. Assim, estabelece competência para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal legislem a respeito.

Não se deve concordar, com o devido respeito, com aqueles que sustentam que, no âmbito federal, o Decreto 70.235/72 dispensaria a promulgação da lei ordinária de que trata a parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN, uma vez que já trataria dos procedimentos que deveriam ser observados pela Administração Pública federal.

Isto porque, em matéria de desconsideração de atos e negócios jurídicos, ao Decreto 70.235/72 falta uma condição de validade, pois à época de sua publicação, não existia uma norma geral que autorizasse sua edição.

²²⁸ “... é na fraude à lei que reside a única possibilidade de legitimar a restrição aos direitos e liberdades fundamentais constituída pelas normas anti-abuso e a de que essa mesma legitimação poderia também ser utilizada para dispensar a sua existência. Só a dimensão procedimental da intervenção administrativa e a necessidade de clarificar a relação Estado-sujeito passivo justificam a existência de uma lei expressa.

A lei pode servir, como sucede entre nós, para obrigar a Administração a fundamentar a sua decisão de actuar, criando-lhe deveres procedimentais especialmente apertados (e uma pesada carga administrativa), como forma de tutelar os interesses legítimos do sujeito passivo e de garantir a segurança jurídica. Temos, por isso, regulação expressa em vez de princípios gerais. E uma regulação expressa que evitará também que um certo negócio jurídico que procurava fraudar a lei fiscal, por ser considerado ilícito, veja desaparecer todos os seus efeitos. Uma vez que a única coisa que estava em causa era a tentativa de redução da carga fiscal, é precisamente isso que não vai acontecer, salvaguardando-se os efeitos civis do negócio jurídico e reduzindo-se assim a intromissão da Administração fiscal na actividade privada.” (SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 111).

Nesse sentido, vige o princípio segundo o qual *tempus regit actum*, aplicado pelo STF quando julgou controvérsia relativa à majoração da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS. No caso, a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, determinou a incidência das referidas contribuições sobre a receita, quando a Constituição Federal somente autorizava a instituição dos tributos sobre o faturamento. De acordo com o STF, apenas a partir da promulgação da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, poderia o legislador instituir contribuições como as previstas na referida Lei n. 9.718/1998, justamente porque, em matéria constitucional, aplica-se a Constituição vigente ao tempo da publicação da lei contestada.²²⁹

²²⁹ “CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.” (STF, Tribunal Pleno, RE 346.084, Redator para acórdão Ministro Marco Aurélio, j. 09/11/2005, DJ de 01/09/2006).

VIII. DOS LIMITES DA LEI ORDINÁRIA A QUE SE REFERE A PARTE FINAL DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

Tendo sido demonstrado que a lei ordinária de que trata a parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN é necessária, seja por expressa determinação desse dispositivo, seja por imperativo da segurança jurídica, necessário se faz tratar dos limites materiais e formais que devem ser observados pelo legislador na elaboração da referida lei ordinária.

Inicialmente, como se procurou demonstrar, a Lei Complementar n. 104/2001 introduziu no direito brasileiro a doutrina do abuso de formas de direito privado, de origem germânica. A análise deve partir, portanto, da legislação alemã.

Não obstante, não se deve esquecer que o direito positivo brasileiro não se confunde com o alemão, a começar da redação das respectivas cláusulas gerais antielusivas. Assim, impõe-se a distinção entre o abuso de formas alemão e o abuso de formas recepcionado pelo ordenamento jurídico nacional.

Outras distinções deverão ser feitas com o objetivo de evitar confusões desnecessárias com outros institutos, como a fraude à lei e o abuso de direito previstos no Código Civil.

Em seguida, deve-se determinar qual é o critério jurídico que melhor identifica o abuso de formas no direito brasileiro. Passar-se-á então ao estudo da causa do negócio jurídico.

Finalmente, tratar-se-á dos limites formais e procedimentos da norma geral anti-elusão, para em seguida aplicar todas as conclusões à constituição e gestão de sociedades.

IX. DO ABUSO DE FORMAS NO DIREITO ALEMÃO

O abuso de formas de direito privado foi proibido pelo Código Tributário alemão de 1919, que foi alterado pela Lei de Adaptação Tributária de 1934. Esta tratou da matéria em seu artigo 6º., nos seguintes termos:

“1. A través do abuso de forma ou da aparência do direito civil não pode a obrigação tributária ser contornada ou diminuída.

2. Havendo abuso de forma, o imposto será exigido como se tivessem sido adotados os processos econômicos, os fatos geradores e as relações adequadas à forma jurídica.”²³⁰

Em 1977, o Código Tributário alemão revogou o anterior, dando a seguinte redação à cláusula geral antielusiva germânica constante do artigo 42:

“Art. 42. A lei tributária não pode ser contornada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do

²³⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivivas no Código Tributário da Alemanha. In: Rocha, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A – Vol. II: alterações das Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 514. Rubens Gomes de Sousa traduziu o mesmo dispositivo da seguinte forma: “Nenhum contribuinte poderá eximir-se de obrigação tributária, ou reduzi-la, mediante um abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil. Ocorrendo tal abuso, os impostos serão cobrados segundo as condições de direito correspondentes aos precedentes, aos fatos e às circunstâncias econômicas.” (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 195).

imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.”²³¹

Mais recentemente, em 2008, o artigo 42 do Código Tributário alemão foi alterado, passando a ser lido da seguinte forma:

“1. (1) A lei tributária não pode ser contornada através do abuso da forma jurídica. (2) Se o fato gerador de uma regra de uma lei tributária específica servir para evitar a elisão, então deverá determinar as consequências jurídicas daquela prescrição. (3) Se não, surgirá a pretensão tributária pelo abuso no sentido do parágrafo 2º., como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

2. (1) Há abuso quando for escolhida uma forma jurídica inadequada que resulte, para o contribuinte ou um terceiro, numa vantagem não prevista em lei, em comparação com a forma adequada. (2) Isto não se aplica se o contribuinte comprovar o fundamento não-tributário da escolha de forma, significativo de acordo com o quadro geral das circunstâncias.”²³²

Klaus Tipke e Joachim Lang comentam o §42 do Código Tributário alemão, esclarecendo que “serve o §42 AO ao princípio da legalidade e à segurança do

²³¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. In: Rocha, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A – Vol. II: alterações das Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 515.

²³² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. In: Rocha, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A – Vol. II: alterações das Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 517.

planejamento tributário”.²³³ Explicam, ainda, que o §42 é necessário porque, nas situações nele descritas, o contribuinte se esquivava de tal forma da lei tributária que torna insuficientes os “métodos de interpretação e aperfeiçoamento jurídico ... para sujeitar o sujeito passivo a uma imposição apropriada segundo a finalidade da lei”.²³⁴

Assim, para Tipke e Lang “A esfera de aplicação metódica do §42 AO é portanto definida pela projeção de lícita colmatação de lacunas”.²³⁵

²³³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18ª. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 334.

²³⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18ª. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 334.

²³⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18ª. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 335. Ricardo Lobo Torres esclarece a respeito que: “A doutrina alemã se dividiu quanto à natureza do art. 42 da AO77. Alguns autores defendiam a natureza constitutiva da regra, que quebrava a proibição de analogia prevalecente no direito tributário. Outros juristas, que aceitavam a possibilidade de analogia no direito tributário, manifestaram-se no sentido da natureza declaratória da norma antielisiva.” (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: alterações das Leis 11.638/07 e 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 516). Para uma análise mais detalhada sobre o abuso de formas e a analogia, ver SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 71-74. Conclui tratar-se o §42 do Código Tributário alemão de um caso de analogia. Mais recentemente, Schoueri sintetizou, didaticamente, a questão da seguinte forma: “Mais relevante no que se refere ao planejamento tributário é a norma hoje inserida no parágrafo 42 do Código Alemão de 1977. Esta norma trata do abuso de formas jurídicas, ou seja, dos casos nos quais um contribuinte vale-se de uma forma jurídica inusual, para obter um determinado resultado.

Tem-se então uma forma jurídica inusual, aquela que normalmente não se adota para obter determinado resultado. Normalmente para vender um imóvel eu devo passar uma escritura, e ao passá-la posso ter algum tributo. O que é que seria inusual? Inusual seria eu querer vender o imóvel ao passar a escritura, estando sujeito ao tributo, constituir uma empresa, capitalizá-la com aquele e depois vender as ações desta. Compreenda, esta empresa não tem qualquer objeto empresarial, ela não foi criada porque eu queria desenvolver um negócio; eu simplesmente coloquei o imóvel como único bem do ativo da empresa para, ao invés de vendê-lo, vender a empresa. Portanto, a forma jurídica de constituir uma empresa é válida, mas foi utilizada de modo abusivo porque foi adotada com a finalidade exclusiva de afastar-se uma tributação que aconteceria se eu tivesse vendido o imóvel diretamente.

Dispõe o Código Tributário Alemão que se o indivíduo valer-se de uma forma inusual, será tributado como se tivesse sido adotada a forma usual. Portanto, aplica-se à forma inusual o conseqüente normativo da forma usual. O legislador tributário prevê um conseqüente normativo, um tributo para uma determinada forma considerada usual; se utilizada a forma inusual, ser-lhe-á aplicado o mesmo conseqüente normativo. É o que chamamos de analogia, possível no sistema alemão em matéria tributária. Aplica-se analogicamente à forma

A aplicação do §42 do Código Tributário alemão é ampla, atingindo todo o direito tributário, ou seja, o direito obrigacional tributário, o direito processual tributário, as normas de fim fiscal e social, inclusive as subvenções.²³⁶

Quanto aos aspectos penais, Tipke e Lang afirmam que “a elusão fiscal *não é punível*”.²³⁷ Alertam, todavia, que poderá haver sonegação fiscal “se o sujeito passivo disfarça ou oculta a situação de fato relevante para a aplicação do §42 AO.”²³⁸

Antes de Tipke e Lang, Albert Hensel tratava da “evitación del presupuesto de hecho legal” ou “elusión del presupuesto de hecho”, quando o contribuinte alcançava o mesmo resultado econômico da situação prevista como fato gerador do tributo por meio de um “rodeo ou camino acessório”.²³⁹ De acordo com Hensel, o legislador poderia evitar a elusão tributária mediante cláusulas especiais ou, nos casos em que estas se mostrassem insuficientes para combatê-la, por meio de cláusulas gerais, como a prevista no §10 da Ordenanza Tributária alemã.²⁴⁰

inusual o conseqüente normativo, o tributo, previsto para a situação usual.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 292).

²³⁶ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18ª. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 335.

²³⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18ª. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 339.

²³⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18ª. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 339.

²³⁹ HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. p. 225.

²⁴⁰ HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. p. 227.

Comentando referido §10 da Ordenanza Tributária alemã, Hensel esclarecia que a elusão tributária pertenceria à categoria genérica do “*agere in fraudem legis*”, muito embora reconhecesse que a elusão não viola nenhuma norma de proibição ou lei imperativa, nem os bons costumes.²⁴¹ Criticava a utilização da simulação como forma de combater a elusão, pois no caso as partes querem realmente o negócio considerado anormal pelo legislador, e sugere, para tanto, a interpretação extensiva dos elementos jurídicos do fato gerador. Defendia a aplicação do dispositivo da lei alemã às hipóteses de elusão.²⁴²

Por fim, Hensel sustentava que, se o contribuinte não tentar ocultar os atos praticados, não estará sujeito a sanções penais, pois a fraude à lei tributária não é propriamente proibida, no sentido de que a elusão tributária não viola nenhuma proibição legal ou lei imperativa.²⁴³

²⁴¹ “... La figura jurídica pertenece a la categoría más general del *agere in fraudem legis*. La elusión tributaria no consiste en la vulneración de una norma de prohibición, que es la que, en el resto de ámbitos de la vida jurídica, conduce a los fraudes de ley. Ninguna ley tributaria prohíbe alcanzar resultados económicos deseables mediante caminos distintos a los previstos por el legislador; la elección de los medios jurídicos para hacer efectivas determinadas intenciones económicas es libre para cualquiera. Tampoco existe en los supuestos de elusión tributaria en general vulneración alguna de una ley imperativa. La imposición – ‘debes pagar impuestos’ – está condicionada por la sentencia ‘si realizas el presupuesto de hecho legal’ (¡y no: ‘cuando alcances un determinado resultado económico’!). En muchos casos tampoco podrá considerarse a la elusión tributaria como un negocio contrario a las buenas costumbres: sabiendo que el negocio que conduce a la elusión no es en sí mismo inmoral, en todo caso podría hablarse de una consecuencia accesoria reprochable en virtud del interés general: el ahorro de impuestos; considerar inmoral el negocio que produce un ahorro de impuestos (¡negocio desarrollado con pleno conocimiento de las autoridades fiscales!) supondría desconocer la muy justificada vocación de la vida económica de encontrar, en la medida de lo posible, vías no gravadas.” (HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. p. 230 e 231).

²⁴² HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. p. 231 e 232.

²⁴³ HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, *Steuerrecht*, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. p. 232 e 233.

Assim, para Hensel, a fraude à lei tributária não viola nenhuma norma proibitiva ou lei imperativa, distinguindo-se, portanto, da fraude fiscal e da simulação, pois, na fraude à lei, as partes querem efetivamente o negócio “anormal”.

No Brasil, o §42 do Código Tributário alemão foi comentado por Luís Eduardo Schoueri, que refutou, com base em criterioso exame de doutrina e de jurisprudência, a teoria do abuso de formas à luz do ordenamento jurídico então vigente, seja porque o CTN vedava a analogia, seja porque as teorias do abuso de formas e da consideração econômica não foram acolhidas pelo direito positivo brasileiro, com o que se deve concordar.²⁴⁴

Tal como Hensel, Tipke e Lang, Schoueri distingue o abuso de formas da simulação e da fraude, inclusive à luz da jurisprudência, administrativa e judicial, nos seguintes termos:

“Ensinam Tipke e Lang (1989/117) que, no negócio simulado, as partes não desejam os efeitos do negócio, encobrendo um outro, cujos efeitos são almejados. As partes do negócio estão de acordo com que este apenas externamente, principalmente em relação às autoridades fiscais, parecerá ter valor, mas, no que se refere à sua essência, as partes não querem o negócio (Meili, 1976/18). Não é difícil verificar que foi este o caso da criação, pelos contribuintes, de oito empresas, com a finalidade de vender os mesmos produtos aos mesmos clientes. As partes não desejavam que oito atividades econômicas se desenvolvessem paralela e autonomamente, nem

²⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 70-87. Tal argumento, à luz da Lei Complementar n. 104/2001, encontra-se parcialmente superado, uma vez que ainda depende da promulgação da lei ordinária a que se refere a parte final do parágrafo único do artigo 116.

estavam dispostas a enfrentar os custos decorrentes de oito empresas concorrentes. Queriam apenas uma atividade.

Não há, pois, que se falar em simulação, quando as partes escolhem uma forma ‘atípica’. No caso de ‘abuso de formas’, os efeitos do negócio escolhido pelas partes são desejados (e, por isso mesmo, se escolheu toda a estruturação). Para que se fale em abuso de formas, a estrutura adotada pelo contribuinte deve corresponder à realidade fática (Tipke e Lang, 1989/122).”²⁴⁵

Conclui que o *treaty shopping*, objeto de sua análise, caracteriza justamente o abuso de formas, pois:

“O *Treaty Shopping*, conforme descrito, não caracteriza a simulação, já que não há qualquer vício de vontade das partes. É certo que as partes são movidas por razões de índole fiscal, inexistindo outro fundamento para a estrutura jurídica escolhida. Entretanto, as partes assumem as conseqüências (econômicas e jurídicas) de sua escolha, descaracterizando-se a hipótese de simulação. Daí, pois, ser inaplicável a legislação referente à simulação, ao caso.”²⁴⁶

Merece referência, ainda, mais uma vez, o estudo de Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello, que demonstraram a lacuna da legislação brasileira quanto

²⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 85-86.

²⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 86.

ao combate ao abuso de formas, fornecendo valiosos subsídios para a compreensão do instituto, analisado à luz da doutrina e jurisprudência alemãs. Concluiu, ao final, que:

“Finalmente, no que concerne ao abuso de forma, trata-se de hipótese que precisaria estar prevista em Norma Geral de Direito Tributário, que ainda não existe no nosso ordenamento jurídico tributário, que autorize desrespeitar a forma juridicamente válida, escolhida pelo contribuinte.”²⁴⁷

Ricardo Lobo Torres tem tratado do tema mencionando a legislação alemã em vários artigos, sugerindo de maneira de certo modo sutil a aplicação da teoria do abuso de formas, até porque defende que o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem origem no abuso de direito francês.²⁴⁸

De fato, em artigo publicado em 2003, comentou a cláusula geral antielusiva brasileira, fazendo referência à doutrina alemã.²⁴⁹

²⁴⁷ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 13). p. 418.

²⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 300.

²⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Norma geral e antielusiva e planejamento fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 408-409. No mesmo sentido, TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 311-312.

Em estudo divulgado em 2004, advertiu que: “No direito tributário vive-se, a partir dos anos 90, na incessante procura do equilíbrio entre forma e substância, que só poderá ser obtido evitando-se o abuso das formas”.²⁵⁰

Mais recentemente, escreveu trabalho sobre “o princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha”, comentando especificamente cada um dos dispositivos que trataram da matéria na Alemanha.²⁵¹

No que se refere à última alteração, Ricardo Lobo Torres examinou o artigo 42 do Código Tributário alemão à luz do princípio da proporcionalidade, em suas três máximas parciais: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito ou exigência de ponderação.²⁵²

Ao final, concluiu que:

“Resta iniciar no Brasil a discussão sobre o texto germânico, a ver até que ponto pode ele fornecer subsídios para a interpretação das normas antielisivas trazidas pela Lei Complementar n. 104/2001,

²⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 55.

²⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: alterações das Leis 11.638/07 e 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 513-527.

²⁵² TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: alterações das Leis 11.638/07 e 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 522-524.

que até hoje aguardam a interpretação do Supremo Tribunal Federal e a atenção da doutrina.”²⁵³

O grande adepto da teoria do abuso de formas jurídicas foi, no Brasil, Amílcar de Araújo Falcão,²⁵⁴ como já se mencionou. Antes mesmo da edição do CTN, defendeu sua aplicação, com base na doutrina alemã.

Além de Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello, que apontaram a lacuna do ordenamento jurídico brasileiro, Hermes Marcelo Huck também condenou o “uso abusivo das formas para fugir ao pagamento de impostos”.²⁵⁵

Em Portugal, J. L. Saldanha Sanches abordou a questão do abuso de formas comparando a Lei Geral Tributária portuguesa com a cláusula geral antielusiva alemã, na qual aquela se inspirou, salientando a “natureza artificiosa de um negócio jurídico”, caracterizado exclusivamente por “razões de natureza fiscal”, e a maior abertura da lei alemã.²⁵⁶

²⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivias no Código Tributário da Alemanha. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: alterações das Leis 11.638/07 e 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 526.

²⁵⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 33.

²⁵⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 330 e 328.

²⁵⁶ “Quanto à concretização destes conceitos, a natureza artificiosa de um negócio jurídico revela-se no abuso das formas jurídicas (escolhidas com base numa intenção fiscal) e demonstra a sua intenção fraudulenta pelo recurso às formas abusivas que lhe dão natureza artificiosa.

Um negócio jurídico será artificioso (um requisito que se verifica, ou não, depois da comparação entre o negócio jurídico utilizado e aquele que teria sido não fora a lei fiscal) e, por isso, e num certo sentido, fraudulento quando a sua utilização só puder ser explicada por razões de natureza fiscal: ou seja, o negócio jurídico é celebrado com uma determinada intenção, obrigando-se, na aplicação da lei, a ajuizar sobre a intenção do agente.

Esclarece Saldanha Sanches que as “normas anti-abuso em sentido estrito são apenas aquelas que têm como alvo a utilização artificiosa de formas jurídicas”.²⁵⁷

Luciano Amaro repele a doutrina do abuso de formas, por considerá-la contra os princípios da certeza e segurança do direito.²⁵⁸

Comparando a norma portuguesa com a que lhe serviu de fonte inspiradora, vemos que a diferença principal entre as duas normas – a maior abertura do texto da lei alemã *vs.* a tentativa de densificação que encontramos na lei portuguesa (que constituem diferentes opções dos dois legisladores) – pode ser explicada pela diferença entre as situações doutrinárias que levaram à sua produção.

Notemos que, em 1977, altura da publicação da AO, a necessidade de atribuir à Administração instrumentos que lhe permitissem reagir contra a manipulação dos tipos fiscais (apesar da crescente abertura que os caracterizava) era já uma questão consensual para a doutrina alemã. Foi essa consensualidade que permitiu a produção de um texto depurado de elementos acessórios e expressamente destinado a evitar um comportamento – ladeamento da lei fiscal – considerado abusivo.

Diferentemente, entre nós, o próprio conceito de abuso de direito em matéria fiscal, apesar de sufragado pela doutrina menos insular, era ainda um conceito controverso no momento de feitura da LGT, o que explica a preocupação do legislador que tentou densificar a sua previsão normativa: o alvo da lei seria apenas o negócio artificioso e fraudulento com todas as características que justificariam a ausência de protecção jurídica.

A segurança jurídica seria, deste modo, salvaguardada pelos cuidados e reservas contidos na redacção da lei que, numa redacção inicial mais sintética, mas não muito feliz, tinha sido criticada mesmo por alguma doutrina em princípio favorável à cláusula geral anti-abuso.” (SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 171-172).

²⁵⁷ SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 27.

²⁵⁸ “O *abuso de forma* consistiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso.

...

A teoria do *abuso de forma* (a pretexto de que o contribuinte possa ter usado uma forma ‘anormal’ ou ‘não usual’, diversa da que é ‘geralmente’ empregada) deixa ao arbítrio do aplicador da lei a decisão sobre a ‘normalidade’ da forma utilizada. Veja-se que o foco do problema não é a *legalidade* (licitude) da forma, mas a ‘normalidade’, o que fere, frontalmente, os postulados da certeza e da segurança do direito. Sempre que determinada forma fosse adotada pelo contribuinte para implementar certo negócio, ele teria de verificar se aquele modelo é o que mais frequentemente se utiliza para a realização daquele negócio; o critério *jurídico* seria substituído pelo critério *estatístico*, e as variadas formas que o direito criou para instrumentar as

Depreende-se de todos os estudos mencionados que a doutrina do abuso de formas de direito privado sempre pretendeu repelir os atos ou negócios jurídicos praticados com o objetivo de contornar a lei tributária, isto é, em *fraudem legis*. Tributavam-se, assim, fundamentalmente, os negócios jurídicos artificiais. Nesse sentido, a doutrina sempre justificou a criação, pelo direito tributário alemão, da figura do abuso de formas no fato de que o sistema germânico era anticausalista, de modo que a artificialidade somente poderia ser reprimida por meio da cláusula geral anti-elusiva alemã.

É o que afirmou José Juan Ferreiro Lapatza, especificamente em relação ao conceito de “abuso de formas jurídicas” do direito alemão:

“O que deriva de un ‘abuso de formas jurídicas’ que trae a nuestro sistema un concepto paralelo a la falta de causa (forma que no responde al contenido) desde un sistema anticausalista como el alemán.”²⁵⁹

atividades econômicas dos indivíduos seriam reduzidas a uns poucos modelos que fossem ‘validados’ fiscalmente.

Parece-me que, se a *forma* utilizada pelo contribuinte for *lícita* (vale dizer, prevista ou não defesa em lei), ela não pode ser considerada *abusiva*, o que traduziria uma *contradição*.” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 231).

²⁵⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 208. No mesmo sentido a opinião de Heleno Taveira Tôres, para quem: “Aliás, o que se denomina na Alemanha como “abuso de formas”, mais não é do que usar uma *forma* desprovida de causa que permita alguma funcionalidade negocial, numa absoluta distorção do conceito de ‘abuso de direito’, mesclada com o direito de autonomia contratual. Diga-se o mesmo para os critérios do abuso de direito francês, todo ele fundado na simulação e ato anormal de gestão, o que mais não é do que um problema de ausência de *causa*; do teste de finalidade negocial (*business purpose*), quanto à ausência de *causa* do negócio jurídico, presente nos países de orientação anglo-saxônica; assim como para a qualificação de “fraude à lei” espanhola, sobre a escolha do *tipo* negocial. ...” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 361).

X. DO ABUSO DE FORMAS NO DIREITO BRASILEIRO

No direito brasileiro, não foi acolhida originariamente pelo CTN a teoria do abuso de formas de direito privado, em virtude do qual “as partes, embora visando resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de direito”, tendo sido finalmente incorporada ao direito brasileiro pela Lei Complementar n. 104/2001, que acrescentou um parágrafo único ao artigo 116 do CTN.

Assim, cumpre verificar de que maneira pode-se caracterizar o abuso de formas no ordenamento jurídico brasileiro, considerando-se que o legislador autorizou a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que dissimulem a ocorrência do fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária.

Conforme já se adiantou, muito embora o verbo dissimular possa ser relacionado com a simulação relativa, o que tornaria despicienda a Lei Complementar n. 104/2001, o vernáculo admite outras acepções para a palavra.

Efetivamente, nos termos do *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*, o verbo dissimular tem o seguinte significado:

“1. Ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar: ... 2. Não dar a perceber; calar: ... 3. Fingir, simular: ... 4. Atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável; ... 5. Usar de dissimulação;

proceder com fingimento, hipocrisia; ... 6. Ter reserva; não revelar os seus sentimentos ou desígnios; ... 7. Ocultar-se, esconder-se.”²⁶⁰

No *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, pode-se encontrar a seguinte definição:

“1 ... esconder os próprios sentimentos, intenções, desejos etc. ... 2 ... ocultar, disfarçar (idade, erro, defeito etc.) ... 3 ... suavizar o resultado de (algo) ... 4 ... aparentar o contrário do que de fato ocorre; fingir, simular ... 5 ... agir com dissimulação, com reserva, com discrição ... 6 ... colocar(-se) de modo que não seja visto; ocultar(-se), esconder(-se) ...”²⁶¹

Se dissimular tem vários sentidos, e não apenas o decorrente da simulação relativa, não se deve interpretar literalmente o parágrafo único do artigo 116 do CTN, pois, como se sabe, o método literal é, de todos, o mais pobre.²⁶²

Deve-se interpretar o direito como um todo, como um sistema uno, já que, como se diz, “não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços”.²⁶³

²⁶⁰ DISSIMULAR. In: FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da língua portuguesa*. São Paulo: Nova Fronteira. p. 483.

²⁶¹ DISSIMULAR. In: HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. São Paulo: Objetiva, 2001. p. 1059.

²⁶² WALD, Arnaldo. Os métodos modernos de interpretação. In: *Revista de Direito Civil, Imobiliários, Agrário e Empresarial*, São Paulo, n. 31, p. 07-10, jan./mar. 1985.

²⁶³ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 44.

Ora, a evolução legislativa do CTN, desde o anteprojeto até a Lei Complementar n. 104/2001, permite a conclusão no sentido de que se está, sim, diante de uma norma geral anti-elusiva, que supre uma lacuna há muito apontada pela doutrina.

Pretendeu-se, como demonstrado, combater os “procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito” (grifou-se), permitindo-se a desconsideração de “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão” (grifou-se), nos precisos termos da Exposição de Motivos da Lei Complementar n. 104/2001.

Tal conclusão decorre não só do texto da mencionada exposição de motivos, mas ainda da literalidade da Medida Provisória n. 66/2002, que, repita-se, não foi convertida em lei na parte em que tratava, justamente, da matéria, bem como da evolução dos trabalhos legislativos que culminaram com a promulgação do CTN.

Assim, a Exposição de Motivos da Lei Complementar n. 104/2001 deve ser levada em consideração na interpretação do dispositivo introduzido, principalmente quando no presente caso a *mens legis* e o texto legislado coincidem, a partir da adoção de uma das acepções da palavra “dissimular”.

De fato, o legislador é na maior parte das vezes leigo, sem formação jurídica, o que justifica muitas vezes a falta de rigor na linguagem empregada no texto da lei.

Cabe ao intérprete, cientista do direito, determinar qual foi exatamente o sentido utilizado pelo legislador, sentido esse que corresponda aos princípios que regem o sistema.

E quando a interpretação que se propõe é compatível com o sistema, com a lógica, com a evolução histórica e com o método teleológico, é aquela que deve prevalecer.

Assim, não se pode admitir que a legislador tenha utilizado o verbo “dissimular” no mesmo sentido daquele que designa a ação decorrente da simulação relativa, que estaria alcançada pelo art. 149, VII, do CTN.

Como se sabe, deve ser aplicada ao caso a regra hermenêutica segundo a qual “a lei não contém palavras inúteis”. Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem decidido que “a lei não contém palavras inúteis”,²⁶⁴ decorrendo a regra em questão, de acordo com Carlos Maximiliano, do brocardo “verba cum effectu sunt accipienda” (devem-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia).²⁶⁵

Nem o argumento segundo o qual a simulação só poderia ser declarada pelo Poder Judiciário sustenta a afirmação de que a Lei Complementar n. 104/2001 “choveu no molhado”.

²⁶⁴ Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 35.649/SP, 2.ª Turma, Relator Ministro José de Jesus Filho, in DJ de 09.08.1993.

²⁶⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 14.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 250-251. O mesmo princípio foi aplicado, ao que parece, por Ricardo Lobo Torres, segundo o qual: “a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII e 150, §4º); b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro ...” (TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 300-301).

Como se viu, o artigo 149, VII, do CTN foi introduzido no ordenamento jurídico justamente para autorizar a autoridade administrativa a efetuar o lançamento de ofício nos casos de dolo, fraude ou simulação, independentemente de autorização do Poder Judiciário.

Por outro lado, o artigo 116, parágrafo único, autoriza a desconsideração do ato ou negócio jurídico que dissimule a ocorrência do fato gerador, o que, para Ricardo Lobo Torres, corresponde ao fato gerador abstrato, e não ao fato gerador concreto, distinguindo-se, portanto, a hipótese, da simulação.²⁶⁶

Trata-se, na realidade, de típico caso de elusão, em que se dissimula a ocorrência do fato gerador, contornando-se a lei tributária, tanto em relação ao próprio fato gerador, como aos elementos constitutivos da obrigação tributária, por meio de atos ou negócios jurídicos, praticados com abuso de formas de direito privado.

²⁶⁶ “Quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que ‘a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário’ está se referindo à **dissimulação do fato gerador abstrato** e não à **dissimulação do fato gerador concreto**. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) é **dissimulador** da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elusão abusiva, na qual há desencontro entre forma e substância e entre *intentio juris* e *intentio facti*.”

No direito alemão a elusão se chama “Steuerumgehung”, que literalmente significa contornar, ladear, circular, envolver ou dar a volta em torno da lei do imposto. Tipke explica que para se caracterizar a elusão: ‘Uma lei tributária deve ser contornada. O art. 42 do Código Tributário fala do contorno da lei tributária’.

A cláusula geral antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, nada tem que ver com a simulação porque atua no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação tributária (sujeito passivo, tempo, base de cálculo, alíquota etc.), impedindo que seja dissimulada a sua ocorrência mediante interpretação abusiva do texto da lei tributária. Opera, portanto, no plano da *mens legis*, evitando que se distorça o sentido da lei para dissimular a ocorrência do fato gerador apropriado.

Retornando às lições de Tipke, observa o jurista germânico que ‘a elusão da lei tributária pressupõe um abuso da possibilidade formal do direito, que se apegua não à finalidade, mas à letra da lei’. ...” (TORRES, Ricardo Lobo. Norma geral e antielisiva e planejamento fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A*: inovações da Lei 11.638. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 408-409. No mesmo sentido, TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 311-312).

Aqui se verifica a exata coincidência de escopos entre a lei alemã e a lei brasileira, que, como aquela, pretende evitar o contorno da legislação tributária, tornando ineficazes os negócios jurídicos artificiais.

Percebe-se, portanto, que o parágrafo único do artigo 116 do CTN trata de hipótese distinta daquelas previstas no artigo 149, VII, do mesmo Código, muito embora a dissimulação possa, de fato, ser alcançada por meio de atos ou negócios jurídicos simulados, hipótese em que deverá ser aplicado o mencionado artigo 149, VII.

Assim, não se pode admitir que a legislador tenha utilizado o verbo “dissimular” no mesmo sentido daquele que designa a ação decorrente da simulação relativa, que estaria alcançada pelo art. 149, VII, do CTN.

Considerando-se, portanto, que o parágrafo único do artigo 116 do CTN trata de típica hipótese de elusão, evidenciar-se-á, no capítulo seguinte, que a causa do negócio jurídico é o critério que deve ser observado pelo legislador ordinário na regulamentação da cláusula antielusiva brasileira.

Como, geralmente, esses atos ou negócios jurídicos referidos pela lei complementar tributária são praticados pelo contribuinte ou terceiros sob regime de direito privado,²⁶⁷ necessário se faz analisar a questão à luz da legislação civil, em especial

²⁶⁷ Sobre a controvérsia a respeito da autonomia do direito tributário: GENY, François. O particularismo do direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 20, p. 6-31, abr./jun. 1950; TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 26, p. 34-59, out./dez. 1951.

No que se refere à aplicação do direito privado no âmbito do direito tributário: COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 219-237, e, por todos, TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

do Código Civil de 2002, observando-se, para tanto, os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional,²⁶⁸ que fixam os limites que deverão ser respeitados tanto pelo legislador como pelo intérprete na aplicação de institutos, conceitos e formas de direito privado.

Nesse contexto, a definição de causa do negócio jurídico assume relevância fundamental, pois, como se viu, a desconsideração de ato ou negócio jurídico de que trata o parágrafo único do artigo 116 do CTN somente será cabível nos casos de elusão tributária.

Assim, examinar-se-á, em seguida, a causa do negócio jurídico, considerada pela doutrina como “controvérsia tormentosa e infindável” e “discussão sem fim” (Caio Mário da Silva Pereira),²⁶⁹ “um dos temas mais controvertidos e polêmicos do direito civil” (José Abreu Filho),²⁷⁰ noção “das mais difíceis e complexas em todo o direito civil” (Maria Celina Bodin de Moraes)²⁷¹ e questão “reconhecidamente, das mais obscuras e difíceis” (Orlando Gomes).²⁷²

²⁶⁸ Os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional têm a seguinte redação:

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

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

²⁶⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. I. p. 321.

²⁷⁰ ABREU FILHO, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 139.

²⁷¹ MORAES, Maria Celina Bodin de. A causa dos contratos. *Revista Trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, v. 21, p. 95, jan./mar. 2005.

²⁷² GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1965. p. 343.

XI. A CAUSA DO NEGÓCIO JURÍDICO

A teoria da causa foi acolhida inicialmente pelo Código Civil francês de 1.804, em seus artigos 1108,²⁷³ 1131,²⁷⁴ 1132²⁷⁵ e 1133²⁷⁶ como requisito essencial de validade dos contratos.

Torquato Castro demonstrou que causa, no direito romano, era utilizada na acepção de causa eficiente, distinguindo-se, portanto, da acepção utilizada pelo Código Napoleão.²⁷⁷

Atribui-se a criação da teoria da causa, tal como acolhida pelo Código Napoleão, à Domat e Pothier.²⁷⁸ O “criador da teoria da causa” teria sido Domat,²⁷⁹

²⁷³ “1108. Quatre conditions sont essentielles pour la validité d’une convention: Le consentement de la partie qui s’oblige; Sa capacité de contracter; Un objet certain qui forme la matière de l’engagement; Une cause licite dans l’obligation.”

²⁷⁴ “1131. L’obligation sans cause, ou sur une fausse cause, ou sur une cause illicite, ne peut avoir aucun effet.”

²⁷⁵ “1132. La convention n’est pas moins valable quoique la cause n’en sois pas exprimée.”

²⁷⁶ “1133. La cause est illicite quand elle est prohibée par la loi, quand elle est contraire aux bonnes moeurs ou à ‘l’ordre public.”

²⁷⁷ CASTRO, Torquato. Causalidade jurídica no direito romano. O título na linguagem jurídica dos romanos: “legitimatio, causa, titulus”. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, n. 27, p. 7-47, jan.-mar. 1984.

²⁷⁸ GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1965. p. 344. Sobre as concepções de Domat e Pothier, ver DABIN, J. *La teoría de la causa (artículos 1131 a 1133 del Código Civil francés y art. 1275 del Código español)*. Edição espanhola com tradução de Francisco de Pelsmaeker. Madri: Biblioteca da “Revista de Derecho Privado” – Serie B. – Vol. X, 1929. p. 15-44 (La concepción de Domat) e p. 45-55 (La concepción de Pothier).

²⁷⁹ BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*. 8. ed. atual. por Achilles Bevilaqua. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1949. v. I. p. 356 e 357.

muito embora exista quem atribua a Pothier importância muito maior que a do primeiro, pelo menos no que se refere ao direito holandês.²⁸⁰

De acordo com J. Van Kan, “Ancien Doyen de la Faculté de droit de Batavia, Ancien Professeur à la Faculté de droit de Leyde, Membre honoraire du Conseil des Indes néerlandaises”, essa parecia ser a única unanimidade em relação à causa das obrigações, pois, segundo ele, a origem do texto legal é outra. Eis as suas palavras:

“Dans le vaste corps du droit civil rares sont les matières où règne une divergence générale des opinions et des conceptions même fondamentales aussi prononcée qu’en ce qui touche la théorie de la cause des obligations. Cependant, malgré cette diversité multiforme et quelque peu exaspérante, il y a certains points sur lesquels tout le monde s’est mis d’accord. C’est le cas de l’origine historique des dispositions du Code civil relatives à la matière. On admet à peu près unanimement que les auteurs du Code se sont “manifestement” inspirés de certains passages de Domat et de Pothier, soit des deux grands docteurs à la fois, soit directement de Pothier qui, à son tour, se rattache à Domat.

L’article 1131 du Code civil vise une triple casuistique de la cause, éveillant l’attention du législateur jusqu’à la frapper de nullité: l’obligation sans cause, l’obligations sur une fausse cause et l’obligation sur une cause illicite. On a retrouvé sans peine les traces de ces trois figures juridiques dans les ouvrages de Domat et de Pothier. Au sujet de l’obligation sans cause, celle dont nous

²⁸⁰ BRAKEL, S. Van. Domat ou Pothier? In: MATTER, Paul et al. Études de droit civil a la mémoire de Henri Capitant. Vaduz, Liechtenstein/Paris: Topos Verlag AG/Librairie Edouard Duchemin, 1977 (reimpressão da edição da Dalloz de Paris de 1939). p. 865-873.

allons nous occuper ici, ou, si l'on veut, de sa face positive, la cause réellement existante, - et c'est elle surtout qui a provoqué les problèmes les plus angoissants, - les vieux textes où le principe est énoncé, s'annoncent comme tellement clairs et indiqués qu'aucun doute ne semble pouvoir subsister. Les *Lois civiles*, à deux reprises, s'expriment positivement. Au chapitre de la nature des conventions il est dit: "L'obligation seroit nulle, si dans la vérité elle étoit sans cause;" et plus loin: "Dans les conventions où quelqu'un se trouve obligé sans aucune cause, l'obligation est nulle." Et le *Traité des obligations* tient un langage similaire et non moins distinct: "Lorsqu'un engagement n'a aucune cause, ... l'engagement est nul." L'emprunt fait par le Code semble de toute évidence.

Or, il faut le dire de suite: tout cela n'est qu'une apparence. En réalité, la nullité des obligations sans cause, visée par l'article 1131, n'a aucun rapport direct et tangible, historiquement démontrable avec les passages cités de Domat et de Pothier. L'origine du texte de loi est autre."²⁸¹

Para J. Van Kan, a nulidade da obrigação sem causa não teria sido incorporada ao artigo 1131 do Código Napoleão por força das lições de Domat e Pothier, pois a redação original do Projeto só previa a nulidade das obrigações com causa ilícita e com causa falsa. As obrigações sem causa só teriam sido incluídas no texto legal em virtude das observações feitas pelo Tribunal de Cassação sobre o Projeto do Código.²⁸²

²⁸¹ KAN, J. Van. L'origine de l'obligation sans cause du Code Civil In: MATTER, Paul et al. *Études de droit civil a la mémoire de Henri Capitant*. Vaduz, Liechtenstein/Paris: Topos Verlag AG/Librairie Edouard Duchemin, 1977 (reimpressão da edição da Dalloz de Paris de 1939). p. 875-881.

²⁸² KAN, J. Van. L'origine de l'obligation sans cause du Code Civil In: MATTER, Paul et al. *Études de droit civil a la mémoire de Henri Capitant*. Vaduz, Liechtenstein/Paris: Topos Verlag AG/Librairie Edouard Duchemin, 1977 (reimpressão da edição da Dalloz de Paris de 1939). p. 875-881.

Paulo Barbosa de Campos Filho também não atribui a Domat a paternidade da teoria, muito embora o considere como o primeiro que a sintetizou e expôs. A verdadeira criação teria ocorrido no antigo direito comum italiano. Assim, “inexplicável, com a devida vênia, a insistência de Clovis em atribuir a Domat a paternidade da teoria, pois o que hoje se discute é apenas a maior ou menor participação do jurista francês no interpretá-la e divulgá-la.”²⁸³

Como se vê, o tema é, realmente, repleto de divergências.

Tratou o legislador francês da *causa das obrigações*, considerando inválidas as obrigações (a) sem causa, (b) com causa falsa ou (c) com causa ilícita, definindo esta última como a causa proibida por lei, contrária aos bons costumes ou à ordem pública.

É a noção de causa *da obrigação* (noção de causa em sentido subjetivo, defendida pela doutrina clássica) que deu origem às inúmeras controvérsias que surgiram em relação à matéria e que foram qualificadas pela doutrina como obscuras, difíceis, complexas, tormentosas e infundáveis.

Tamanha divergência serviu de justificativa para que o legislador brasileiro não acolhesse, por iniciativa de Clovis Bevilacqua, a “questão inextricável da causa no direito francês” (Clovis).²⁸⁴ Ainda de acordo com Clovis Bevilacqua, a noção de

²⁸³ CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. O problema da causa no Código Civil brasileiro. São Paulo: Max Limonad, [19--]. p. 33.

²⁸⁴ Clovis Bevilacqua. In: Projecto do Codigo Civil Brasileiro: Trabalhos da Comissão Especial da Camara dos Deputados, vol. V (discussão da parte especial – arts. 218 a 1227). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1902. p. 354. De acordo com Pontes de Miranda, “os livros franceses que expõem o art. 1.131 do Código Civil francês, sem o criticar, são perigosos para quem lhes busca elementos para a interpretação do direito brasileiro, ou de outro sistema jurídico que não tenha sido cópia do francês.” (MIRANDA, Pontes. *Tratado de direito privado*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, t. III. p. 82).

causa teria sido admitida pelo direito francês em virtude de um equívoco lingüístico, pois teriam entendido que *sans cose* (*sans chose*, sem objeto) equivaleria a *sans cause*,²⁸⁵ o que de certo modo explica a razão pela qual muitos consideravam inútil a noção de causa da obrigação, já que, na redação do Código Napoleão, confundir-se-ia com o objeto da obrigação.

Muito embora o Código Civil de 1916 não tenha incluído a causa como requisito de validade do negócio jurídico,²⁸⁶ há autores que sustentam que a causa é

²⁸⁵ Nas palavras de Clovis: “... Diz um dos commentadores mais notaveis do Codigo Civil Francez que a noção da causa entrou naquelle Codigo por um verdadeiro *qui-pro-quo*. Segundo Theophilo Huc, prende-se a doutrina da causa á exposição de um velho jurista francez dos tempos em que a bella lingua de Racine não se apresentava ainda limada, como nos tempos do grande tragico; jurista que escrevera, tratando da obrigação, que esta não se podia formar *sans cose*, graphando a primeira syllaba da palavra com *o*; ou *sur cause mauvaise*, sobre causa má. Os juristas posteriores, encontrando a exposição nos textos do velho jurista, suppuzeram ter feito grande descoberta e crearam a celebre doutrina da *causa*. Esta origem não abona muito a theoria, bem se vê. Sua ventura foi deparar no celebre Domat um expositor de elevado espirito e profundo saber.

Nenhum jurista havia reparado que a palavra *cose* empregada por Beamanoir correspondia ao termo *res*, que, quando o velho jurista dizia não se fôrma obrigação *sans cose* ou *sur cose malvaise*, era como se dissesse que não se formava sem *objecto* ou sobre *objecto illicito*; mas Domat achou ahi elementos para uma complicada doutrina e suppoz ter encontrado em textos romanos apoio sufficiente. Nós, porém, sabemos como elle teve necessidade de tortural-os e de formal-os para conseguir comprovar o que desejava. ...” (Clovis Bevilacqua. In: Projecto do Codigo Civil Brasileiro: Trabalhos da Comissão Especial da Camara dos Deputados, vol. V (discussão da parte especial – arts. 218 a 1227). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1902. p. 355).

²⁸⁶ LOPES, Miguel Maria de. Curso de direito civil. 4.^a ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1962, vol. I. p. 484; SANTOS, J. M. de Carvalho. *Código Civil brasileiro interpretado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1944. v. II. p. 322 e 323.

um “elemento indispensável em todo negócio jurídico”²⁸⁷ ou que, pelo menos, “uma posição de transigência com a noção de causa seria, contudo, aconselhável”.²⁸⁸

Os aspectos fundamentais da doutrina clássica da teoria da causa eram os seguintes:

“a) nos contratos sinalagmáticos, a obrigação assumida por uma das partes, tem por causa a obrigação assumida pela outra, de modo que a correspectividade de fundamentos (dupla causa) garante em plano comutativo, a interdependência das obrigações originadas do contrato; b) nos contratos *reais*, como o empréstimo, o depósito ou o penhor, em que há apenas uma obrigação, a entrega anterior da coisa pelo credor é a *causa* da obrigação do devedor, de restituí-la; c) nos contratos gratuitos, ou nas *liberalidades* à falta de reciprocidade de obrigações, a causa é vista na própria intenção liberal (*animus donandi*).”²⁸⁹

²⁸⁷ GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1965. p. 347. No mesmo sentido, COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 395; GOMES, Luiz Roldão de Freitas. *Contrato*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 93; GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Aval: alcance da responsabilidade do avalista*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 35; MACEDO, Silvio de. Da causa jurídica e o direito comparado. *Revista de Direito Comparado Luso-Brasileiro*, n.º 3, p. 180 e 181. Clóvis do Couto e Silva entende que “a acolhida pelo direito pátrio da figura do enriquecimento sem causa expressa com vigor a necessidade de que em toda modificação de direitos exista uma causa, sem o que nenhuma pretensão teria o empobrecido.” SILVA, Clóvis do Couto. Teoria da causa no direito privado. In: FRADERA, Vera Maria Jacob de (org.). *O direito privado brasileiro na visão de Clóvis do Couto e Silva*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 1997. p. 66.

²⁸⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. I. p. 322.

²⁸⁹ CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária (Universidade Federal de Pernambuco), 1966. p. 15 e 16.

Viu-se, assim, *na obrigação de cada parte*, a causa do contrato, de modo que este teria tantas causas quantas fossem as obrigações dele decorrentes. Dessa forma, uma obrigação era causa da outra, estabelecendo-se assim uma relação de causa e efeito.

Em virtude dessa concepção de causa, muitos confundiram causa e motivo,²⁹⁰ este último irrelevante juridicamente, além de vislumbrarem na causa o mesmo conceito de objeto do contrato.²⁹¹ Várias críticas foram feitas pela doutrina, tanto de ordem lógica como conceitual.

Assim, à alegação de que a condição de interdependência das prestações somente se explicaria pela causa, objetava-se que a comutatividade é resultante

²⁹⁰ Para Caio Mário da Silva Pereira, pode-se distinguir causa de motivo nos seguintes termos: "... Na pesquisa das razões determinantes do negócio jurídico é necessário fazer uma distinção fundamental, que consiste em destacar a *causa do ato*, dos *motivos* que levaram o agente a praticá-lo. Tais *motivos* se apresentam como uma razão ocasional ou acidental do negócio, e nunca faltam como impulso originário, mas não têm nenhuma importância jurídica. Por isso, o jurista deve relegá-los para o plano psicológico, a que seria então afeta a indagação da deliberação consciente. E detém-se apenas na investigação da *causa* propriamente dita, que se deve caracterizar na última das razões determinantes do ato. ...

Na caracterização da *causa*, portanto, é preciso expurgá-la do que sejam meros *motivos*, e isolar o que constitui a *razão jurídica* do fenômeno, para abandonar aqueles e atentar nesta. Na causa há, pois, um 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. Como este fim se vincula ao elemento psíquico motivador da declaração de vontade, pode ser caracterizado, sob outro aspecto, como a intenção dirigida no sentido de realizar a consequência jurídica do negócio. Mas sempre haverá distinguir da *causa a motivação*, pois que esta, mesmo ilícita, não chega a afetar o ato, desde que àquela não se possa irrogar a mesma falha." (PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. I. p. 318 a 319).

²⁹¹ Nas palavras de Washington de Barros Monteiro: "O Código não se referiu à *causa*, isto é, ao fim visado pelo agente. Mas, como esclarece CAPITANT, causa é parte integrante do ato de vontade, confunde-se com o próprio escopo do ato. Assim, quando se diz que a causa ilícita vicia o ato jurídico, é porque o próprio objeto dele é ilícito." (MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 30. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1991. v. 1. p. 178). Em sentido muito semelhante, Silvio Rodrigues afirma que: "Entre nós, é requisito de validade do negócio jurídico a liceidade do objeto; e a orientação da doutrina e da jurisprudência é igualmente no sentido de se não dar validade aos atos cujo objeto contrasta com a lei, com a moral ou com os bons costumes." (RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*. 23. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1993. v. I. p. 184 e 185).

do acordo, elemento este que pertence ao contrato e que, por isso, jamais poderia ser encontrado a partir da análise isolada de cada obrigação.²⁹²

Além disso, como a causa deveria preceder ao efeito, seria inconcebível que, nos contratos sinalagmáticos, duas obrigações que nascessem simultaneamente pudessem constituir causa ou razão de ser uma da outra.²⁹³

No que se refere aos contratos reais, a crítica dos opositores da teoria tradicional era a seguinte:

“Todos os contratos, no direito moderno, se fundam na consensualidade; mas a lei, tendo em consideração motivos especiais, entre os quais a necessidade de segurança nas relações privadas, faz depender a própria existência daqueles contratos, da entrega efetiva da coisa pelo credor.

Por essa razão, quando o contrato surge, já a obrigação fundamental, que dele diretamente decorre para o credor – a

²⁹² CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária (Universidade Federal de Pernambuco), 1966. p. 19 e 20.

²⁹³ CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária (Universidade Federal de Pernambuco), 1966. p. 21 e 22. O próprio Clovis Bevilacqua justificou sua posição da seguinte forma, referindo-se a Domat: “Diz o grande juriconsulto francez que nos contractos synallagmaticos a causa de cada uma das obrigações é a obrigação da outra parte. De modo que na compra e venda, a causa da obrigação do vendedor é a obrigação do comprador e *vice-versa*.”

Parece que a simples exposição da doutrina mostra a sua falha, porque não attendeu o seu constructor a que estava deante de um *in pace* logico, porque todas as causas devem preceder os seus effeitos, e, na hypothese, effeito e causa eram simultaneos, quando mais formal não era ainda a anomalia apparecendo o effeito antes da causa.” (Clovis Bevilacqua. In: *Projecto do Codigo Civil Brasileiro: Trabalhos da Comissão Especial da Camara dos Deputados*, vol. V (discussão da parte especial – arts. 218 a 1227). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1902. p. 355).

obrigação de entregar a coisa – se encontra realizada, ou executada. Ocorre assim que do contrato, perfeito e acabado, resulta uma obrigação apenas, a cargo do devedor, de restituir a coisa.

Ora, o exame da causa, quando feito sob o prisma, não do contrato na sua inteireza, mas dessa *obrigação* do devedor, de restituir, oferece necessariamente a dificuldade seguinte: quando tal obrigação surge, já a outra obrigação, correlativa, que deveria, no conceito tradicionalista, constituir a causa daquela, encontra-se extinta pelo cumprimento.”²⁹⁴

Finalmente, relativamente às liberalidades, a inutilidade da causa também seria manifesta, pois também se confundiria com o consentimento ou com a vontade manifestada pelo devedor.²⁹⁵

Após sintetizar as críticas à teoria subjetiva,²⁹⁶ Torquato Castro define causa nos seguintes termos:

²⁹⁴ CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária (Universidade Federal de Pernambuco), 1966. p. 24 e 25.

²⁹⁵ CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária (Universidade Federal de Pernambuco), 1966. p. 26.

²⁹⁶ “Mas – dizemos nós – isso não ocorre tão só com a causa nas liberalidades, mas com toda a noção de causa, mesmo nos contratos onerosos, ou nos atos jurídicos em geral.

Na verdade, o contrato ou ato é *uno* em sua existência real; e, a sua *causa* (a finalidade que o informa) é apenas um aspecto abstrato dessa realidade.

Tudo quanto existe de aparentemente peculiar, em matéria de causa, nas doações, resulta, tão somente, do método dos autores clássicos, de investigar a causa em cada obrigação, em lugar de investigá-lo no *ato*.

Dessa noção, como vimos, decorre a falsa aparência para os contrato onerosos, sinalagmáticos, de comportarem *duas causas* – tantas, quantas as obrigações que os compõem (supra, n.º 8). Mas é evidente, e já foi demonstrado (supra, ns. 11 e 14) que, nessa doutrina não é possível conceber a causa de cada obrigação, a

“A causa é a função que o ato jurídico tende a realizar. Ela é de ser vista *no ato*; ela é o *elemento* do ato que lhe garante a individualidade. A causa é elemento *formal* do ato.”²⁹⁷

Com essa definição de natureza objetiva, Torquato Castro afastou todas aquelas críticas formuladas à doutrina tradicional (subjativista) da causa. Evidenciou, ainda, que a noção de causa é de fácil compreensão, além de útil e fundamental, pois:

“A) – A solução que se impõe ao problema da causa, é o de situá-la no *contrato*, tal como o fez o moderníssimo Código Civil Italiano e como intuitivamente o fizeram os juristas romanos. A causa do contrato é a função ou escopo prático e econômico, que o individualiza, e que o torna merecedor do amparo da lei.

não ser quando se a refira a um elemento superior, que a subordina: o contrato. E se a causa informa o contrato – como o reconhecem os próprios causalistas clássicos (supra, n.º 8) – tão pouco será admissível, quer lógica, quer filosoficamente, a possibilidade de ser o contrato informado por pluralidade de causas, diversas entre si. Será negar ao contrato qualquer possibilidade conceitual, como ato *a se*.

Quando ambas as partes de um contrato assumem simultaneamente obrigações diversas (contratos sinalagmáticos), segue-se que nenhuma dessas obrigações poderá isoladamente constituir a causa do contrato, pois que este é, por definição, o campo de encontro comum das vontades das partes, o que exclui a prevalência de qualquer delas, sobre a outra, na idéia informativa do contrato.

Essa duplicidade, ou pluralidade de causas, nos contratos desse gênero, se revela como um vício lógico da doutrina tradicional da “causa da obrigação”.

Esse erro, porém, já não ocorre com relação à *causa* da doação, contrato em que uma só das partes assume obrigação; na própria obrigação do doador, no elemento volitivo desta, se encerra toda a razão de ser do contrato; não desempenhando o donatário outro papel, senão o de aderir ao negócio jurídico já prefigurado.

A causa, que dá a razão de ser ao contrato, se configura aqui em sua unidade essencial, mesmo para a doutrina clássica que a investiga em cada obrigação isolada; e isso porque ela já se encerra dentro da simples consideração da vontade do doador, agindo a outra parte com a simples presença.” (CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária (Universidade Federal de Pernambuco), 1966. p. 27 a 29).

²⁹⁷ CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária (Universidade Federal de Pernambuco), 1966. p. 37.

B) – A exatidão lógica e científica desse conceito de causa o coloca acima dos vícios da dogmática tradicional da “causa da obrigação”. A causa se apresenta, já agora, como uma verdade de fácil apreensão, para o jurista prático.

C) – O seu proveito técnico supera, não só por isto, ao do conceito clássico. A causa do contrato preenche, sem qualquer desvantagem, toda a utilidade que os causalistas tradicionais reivindicavam para a “causa da obrigação”; exceção feita – é bom frisar – tão somente quando, por desvirtuamento do próprio conceito clássico, a causa, entre alguns desses doutrinadores, veio estendida além de seu limite nacional, para abranger casos que na verdade se explicam e se prendem à relevância de *motivos atípicos*.

D) – Mais ponderosas, porém, que aquelas vantagens que os causalistas tradicionais vislumbravam na causa, esse conceito oferece para a moderna ciência jurídica do contrato, um campo de aplicação técnica jamais previsto ou sonhado pelo particularismo dos causalistas clássicos.

A causa como elemento de individuação dos contratos abre o campo para a verdadeira construção científica desses atos, já agora vistos *em si mesmos*, em sua unidade existencial.

Todo o problema técnico e prático dos contratos inominados, toda a dogmática da nomenclatura dos contratos, todo o tema da *unidade e pluralidade dos contratos* – o concurso e a conexão objetiva ou

fundamental dos contratos – são dominados por essa noção jurídica, tão útil quanto fundamental.²⁹⁸

A causa também foi estudada em profundidade por Paulo Barbosa de Campos Filho em sua monografia sobre “O problema da causa no direito brasileiro”, resumida pelo próprio autor nos seguintes termos:

“I

Andou bem nosso Código deixando de fazer da “causa” condição de validade do ato jurídico, pois a “causa”, que então se conhecia, era a indefinida do Código Napoleão e seus primeiros intérpretes. Adotá-la teria sido, na melhor hipótese, transplantar para o nosso Direito, as invencíveis dificuldades que então os afligiam.

II

Adotada semelhante orientação, não há como se possa, *de jure constituto*, erigir-se a “causa” em condição de validade do ato jurídico.

²⁹⁸ CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária (Universidade Federal de Pernambuco), 1966. p. 55 e 56.

III

Em vigor o Código, muitos foram os progressos realizados pela doutrina e pela jurisprudência na pesquisa e decantação do conceito, podendo dizer-se que, se não chegaram a conclusões que pusessem termo às controvérsias, todavia puderam convir num sentido prático, aproximado, bastante a lhe garantir a continuidade de aplicação pelos sistemas legislativos que o perfilharam.

IV

Dentre os progressos realizados, importa salientar os da escola “objetiva”, que fez da causa “função social” do negócio jurídico.

V

Essa nova orientação, se não teve o condão de pacificar os espíritos, todavia permite considerar-se a “causa” não já como “elemento”, seja da obrigação, seja do contrato, seja do ato, ou do negócio jurídico, mas como a expressão, em termos objetivos, do intento negocial próprio de todo ato, intento êsse sempre realizável desde que conforme à ordem jurídica.

VI

Assim entendida, a “causa” se nos apresenta como a expressão de um princípio: o da só eficácia dos intentos negociais conformes áquela ordem. E é sob êsse aspecto que a “causa” se revela de particular utilidade, sobretudo como instrumento de caracterização do ilícito.

VII

Seríamos, pois, “de lege ferenda” pela “causa”. E a definiríamos, evitando os exageros subjetivista e objetivista, como “o interesse material ou moral, a cuja realização tende o agente e que, se conforme à ordem jurídica, legitima o resultado procurado”.²⁹⁹

Ainda que não tenha concordado totalmente com Torquato Castro, até porque considera que a causa não foi acolhida pelo direito brasileiro, Paulo Barbosa de Campos Filho reconheceu o grande mérito do autor pernambucano em elucidar, “irretorquivelmente”, o erro da teoria clássica,³⁰⁰ além de salientar, como se viu, a

²⁹⁹ CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. *O problema da causa no Código Civil brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, [19--]. p. 159 e 160.

³⁰⁰ “Nesse trabalho, depois de demonstrar – a nosso ver irretorquivelmente – o erro em que vem incidindo o causalismo clássico com o seu estranho método de “analisar a causa, não já no acto jurídico, em que ela se integra como elemento essencial, mas na *obrigação*, que é apenas *parte* do ato, aliás um *meio* em relação ao *fim* que neste último reside” (os grifos são do autor); e depois de, em grande parte, responsabilizar êsse errôneo método “pelo insucesso da expansão e desenvolvimento do conceito, tanto na doutrina com na jurisprudência” – conclui o ilustre jurista (que, aliás, escreveu dois anos antes de DUALDE) que “a verdadeira reação contra a decadência conceitual e, pois, técnica, da causa, se deve à escola objetiva” e isso por haver situado a causa “no lugar que por destino natural lhe compete: o contrato mesmo, e não em cada obrigação.” E sugere, como solução para o problema da causa, “situá-la no contrato, tal como o fez o moderníssimo Código Civil Italiano e como intuitivamente o fizeram os juristas romanos”. A causa do contrato se faria,

importância do conceito de causa como “função social” do negócio jurídico, que tem, aliás, o mesmo sentido da definição de Torquato Castro.

Essa idéia de causa como função social do negócio jurídico já havia sido construída por Emilio Betti, segundo o qual “a causa do negócio é, propriamente, a função econômica-social que caracteriza o tipo desse negócio como fato de autonomia privada (típica, neste sentido), e lhe determina o conteúdo mínimo necessário.”³⁰¹

Betti justifica suas conclusões nos seguintes termos:

“... a causa ou razão do negócio se identifica com a *função econômico-social* de todo o negócio, considerado despojado da tutela jurídica, na *síntese* dos seus elementos essenciais, como totalidade e unidade funcional, em que se manifesta a autonomia privada. A causa é, em resumo, a função de interesse social da autonomia privada. Os elementos necessários para a existência do negócio são também elementos indispensáveis da função típica que é sua característica. A sua síntese, assim como representa o tipo do negócio, na medida em que é negócio causal (§24), também lhe representa, igualmente, a função típica. Função econômico-social do tipo de negócio, como manifestação de autonomia privada, a qual é um fenômeno social antes de se tornar, com o reconhecimento (§2º), um fato jurídico. Na verdade, se a causa fosse simplesmente a função jurídica, ela não seria a síntese

assim, objeto único das cogitações dos estudiosos e seria “a função ou escopo prático e econômico que o individualiza, e que o torna merecedor do amparo da lei”.” (CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. *O problema da causa no Código Civil brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, [19--]. p. 107).

³⁰¹ BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003, t. I. p. 261 e 262.

funcional dos elementos do negócio, mas a síntese dos efeitos que o direito lhe liga (§30), e não haveria ato jurídico que não tivesse uma “causa” neste sentido, justamente por ser produtor de efeitos. Pelo contrário, a causa é característica do negócio; ao passo que, por óbvia analogia, se pode e deve falar de causa a respeito de outras afirmações normativas, como a providência administrativa (Cap. Introdutivo, §3º), entendendo por causa a típica função do interesse público à qual deve corresponder a providência concreta, não tem, pelo contrário, que se falar nisso a respeito de outros atos jurídicos privados, cujos efeitos não precisam de ser justificados mediante a referência a categorias extrajurídicas, como aquela para que remete a noção de causa. A necessidade dessa referência é, pelo contrário, manifesta, relativamente à autonomia privada, que tem a sua gênese fora do direito, no terreno de vida social (§1º). É esta, também, a explicação da sua relevância jurídica”.³⁰²

Bastante ilustrativa também é a lição de Ezio Vanoni, que, muito embora tratasse especificamente da causa da obrigação tributária à luz do direito italiano, esclareceu o seguinte sobre o sentido objetivo de causa no direito privado:

“No direito privado, a causa é sinteticamente definida como a razão econômico-jurídica do negócio, como a finalidade a que se destina o negócio objetivamente considerado. Por outras palavras, causa é a função prática que caracteriza o negócio jurídico, em garantia da qual o direito concede a sua tutela.

³⁰² BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003, t. I, p. 260 e 261.

A mais recente doutrina do direito privado mostrou que a causa não pode ser confundida com os elementos típicos do negócio individualmente considerado. A causa não se identifica, nem com o consentimento, nem com o objeto do negócio jurídico, mas transcende a êstes elementos que o individualizam. Ela é a razão de ser da tutela jurídica atribuída ao negócio, tendo em vista as finalidades práticas que êste se propõe, e que ao direito interessa garantir: e representa – como escrevem BONFANTE e DE RUGGIERO – de certo modo a vontade da lei, acima da vontade individual. ...

A causa não é portanto um elemento característico dos negócios jurídicos tão sòmente: constituindo a justificativa teleológica da regulamentação jurídica da relação, não pode faltar em nenhuma relação jurídica, de direito público ou de direito privado, decorrente de uma situação objetiva, ou posta em ação pela vontade das partes. ...

... fonte da obrigação é o fato jurídico em consequência de cuja verificação surge o vínculo concreto entre os sujeitos: causa, por outro lado, é a justificação objetiva, econômica e jurídica da relação abstrata. Ainda que se queira admitir por um momento, que na lei esteja a fonte da obrigação tributária concreta, é evidente que a causa da relação tributária, concebida como o elemento essencial da própria relação, como a função que esta relação deve exercitar, como a razão prática que justifica a garantia que o ordenamento jurídico lhe empresta, não pode ser constituída pela lei. ...

25 – A *causa*, embora seja em sua essência um elemento objetivo da relação jurídica, pode ser também considerada subjetivamente, isto é, do ponto de vista do sujeito a que se refere a relação jurídica.

A causa, como já foi dito, é o intuito prático da relação jurídica, objetivado pelo direito, o qual prescinde dos elementos atípicos e individuais que concorrem para determinar o nascimento das diferentes relações concretas, para considerar tão somente a função típica do instituto. Entretanto, êste intuito prático, essa função da relação, não pode ser entendido a não ser com referência a determinados indivíduos que sejam os sujeitos da própria relação, através da qual se proponham conseguir determinados fins. Ora, na atividade dos sujeitos de uma relação jurídica, ao lado de circunstâncias de fato e de motivos psíquicos puramente individuais, que têm via de regra não importância para o direito, ocorrem situações típicas, maneiras de conceber, de querer ou de efetivar as relações, que a lei toma em consideração, separando-as ou exteriorizando-as, e que portanto assume relevância jurídica.

Estudando a causa sob o ponto de vista dos sujeitos, na verdade não se introduz nenhum elemento puramente individual na teoria, porque o que constitui o assunto da observação é a posição típica do sujeito da relação, considerada como justificativa da tutela jurídica, e portanto objetivada. A causa, como foi conceituada acima, é o intuito prático da relação, tal como resulta da observação da própria relação em si. Subjetivamente considerada, a causa é finalidade prática da relação, justificativa da tutela concedida pela

lei, tal como aparece quando se considera a relação jurídica sob o prisma do sujeito da própria relação.”³⁰³

De acordo com Antônio Junqueira de Azevedo, o sentido predominante de causa é, na atualidade, o objetivo, ou seja, o correspondente à “função econômico-social” do negócio ou, no direito de família, à “função prático-social”.³⁰⁴

Igualmente, Heleno Taveira Tôrres concluiu que “a ‘causa’ sublima-se como um dos conceitos mais importantes da teoria do negócio jurídico”, após delinear os papéis da causa contratual:

“i) atribuir individualidade ao negócio jurídico, como requisito de existência do negócio; ii) servir como critério de interpretação do negócio jurídico; iii) constituir-se como critério de qualificação do tipo negocial ou da modalidade atípica; iv) identificar a função social do contrato; v) classificar os negócios jurídicos.”³⁰⁵

A importância da função econômica do contrato também foi destacada por Paula A. Forgioni, não só para a correta compreensão do negócio,³⁰⁶ mas

³⁰³ VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [ca. 1932]. p. 128, 129, 130, 132 e 135.

³⁰⁴ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 153.

³⁰⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 143.

³⁰⁶ Apoiada em Betti (*Teoria geral do negócio jurídico*), Paula A. Forgioni afirma que: “O conteúdo do negócio não é uma vontade qualquer, incolor expressão do vazio individual, mas preceito da autonomia privada, vinculado aos interesses que movem as partes nas relações que estabelecem entre si e com terceiros. Trata-se de ato ligado à circulação mercantil e por ela objetivada.

também como critério para aferir a licitude ou ilicitude de determinada conduta realizada por um dos contratantes com base em contrato de distribuição.³⁰⁷

Maria Celina Bodin de Moraes demonstrou que a causa do contrato corresponde à função social do contrato de que trata o artigo 421 do Código Civil de 2002. Eis a conclusão de seu artigo sobre “A causa dos contratos”:

“Dos três papéis antes referidos ao conceito, que se designou “polivalente”, quais sejam o seu papel de qualificar os contratos, o de dar (ou negar) juridicidade ao acordo e o de limitar a autonomia privada, o primeiro, embora raro, é o de aplicabilidade mais freqüente no direito brasileiro.

Quanto ao segundo, relativo à juridicidade do acordo, ele é normalmente abstraído, sendo, no mais das vezes, assimilado ao

A vontade das partes tem em vista ‘*escopos práticos de caráter típico, socialmente valoráveis por sua constância e normalidade, recorrente na vida da relação [...] [T]odo negócio tem uma razão prática típica e a ele imanente, um interesse social objetivo e socialmente controlável, a que deve atender*’.

Concluindo: a *função econômica* do negócio, indispensável para sua correta compreensão, liga-se à ‘circulação dos bens e dos serviços’ (perspectiva objetiva) e não ao *subjetivismo das partes*. Se os contratos empresariais visam sempre ao lucro, é impossível concebê-los distanciados da *necessidade econômica que buscam objetivamente satisfazer*, ou seja, à sua *função econômica*.” (FORGIONI, Paula A. *Teoria geral dos contratos empresariais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. P. 59 e 60).

³⁰⁷ “Assim, o parâmetro da *função econômica* é *fundamental* por conferir *objetividade* à determinação dos limites da licitude do exercício de poder que, embora *unilateralmente* detido, foi por ambas as empresas atribuído a apenas uma delas. ... 136. Repise-se, contudo, que essa conclusão não afasta a condenação do *abuso* nos contratos interempresariais, repelindo-se o exercício *disfuncional* (= contrário à função econômica) da faculdade de colmatar unilateralmente as lacunas contratuais, nos exatos termos do art. 187 do Código Civil. Esse abuso tem lugar quando a empresa ‘*completa*’ o regramento não respeitando a função econômica da cláusula, que justificou a atribuição desse poder a apenas uma das partes, dispensando o consenso posterior. ... Mais uma vez: o oportunismo não há de ser tolerado; o exercício do poder conferido a uma das partes deve ocorrer dentro dos limites impostos pela boa-fé e, conseqüentemente, da função econômica dele esperada.” (FORGIONI, Paula A. *Teoria geral dos contratos empresariais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. P. 197 e 198).

próprio negócio jurídico ou substituído pela noção de *objeto*. Não deixa de ter sentido esta opção uma vez que o Código não indicou expressamente a causa como requisito de validade do negócio (art. 104, CC).

Não são poucos os autores nacionais que adotam a identificação da causa com a noção de objeto. Todavia, como bem observa Orlando Gomes

“a *causa* se confundiria com o *objeto* do contrato se a noção de *objeto* se confundisse com a de *conteúdo*, como tal se entendendo, com Betti, o complexo de todos os elementos do contrato, *do comportamento negocial ao resultado potencial*. [...] *Objeto* do contrato é o conjunto dos atos que as partes se comprometeram a praticar, singularmente considerados, não no seu entrosamento finalístico, ou, por outras palavras, as *prestações* das partes, não o *intercâmbio* entre elas, pois este é a *causa*”.

Já a terceira utilidade do termo causa, agora enfim como elemento de restrição da autonomia dos privados, como a função propriamente social do negócio, esta tende a se consolidar com a mais apurada interpretação de alguns dispositivos do Código de 2002, em particular, a melhor compreensão do teor do art. 421.

A este respeito, propõe-se a seguinte interpretação: quando a lei diz que “a liberdade de contratar será exercida *em razão e nos limites* da função social do contrato”, a expressão “em razão” serve a opor justamente autonomia privada à utilidade social. Assim, a liberdade

de contratar não se dará, pois, *em razão da vontade privada*, como ocorria anteriormente, mas *em razão da função social* que o negócio está destinado a cumprir. Do mesmo modo, os limites da liberdade de contratar não mais estão, como já se tratou de explicar, na autonomia dos privados mas são estabelecidos pelo ordenamento, estando a lei encarregada de prescrever, ou recepcionar, justamente a função social dos institutos jurídicos.

Quando a causa é típica, é porque foi previamente determinada e aprovada pela lei; quando é atípica, deve obedecer às normas gerais do código (art. 425, CC) bem como à tipicidade social (*tipicità sociale*, segundo Betti), contida na tábua axiológica constitucional.

O legislador de 2002 manifestou-se de modo tão poderoso no que tange à função social do contrato que retornou ao tema nas disposições transitórias. Ao regular o direito intertemporal em matéria, reafirmou no parágrafo único do art. 2.035: “Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos”.

Isto, na verdade, confirma que o ordenamento civil brasileiro não dá qualquer guarida a negócios abstratos, isto é, a negócios que estejam sujeitos, tão-somente, à vontade das partes, exigindo, ao contrário, que os negócios jurídicos sejam causais, cumpridores de uma função social. Nesta linha de raciocínio, teria o legislador exteriorizado, através dos termos da cláusula geral do art. 421, o princípio da “causalidade negocial”. Embora nós talvez

continuemos a dizer, simplesmente, que determinado negócio “não cumpre a sua função social”.³⁰⁸

Mais recentemente, Gerson Luiz Carlos Branco publicou sua tese de doutorado a respeito da função social dos contratos, salientando a importância da doutrina de Betti a respeito do conceito de causa do negócio jurídico na elaboração do artigo 421 do Código Civil de 2002, que permite o controle judicial do conteúdo dos contratos, “por meio da noção de tipicidade social e de função social típica”,³⁰⁹ que seriam os melhores mecanismos “para o controle do cumprimento da função social dos contratos”.³¹⁰

³⁰⁸ MORAES, Maria Celina Bodin de. A causa dos contratos. *Revista Trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, v. 21, p. 117-119, jan./mar. 2005.

³⁰⁹ “A contribuição concreta de Betti está na reprodução da relação entre liberdade contratual e função social na disposição do artigo 421 do Código Civil, tal qual apresentada no pensamento do jurista italiano.

A inserção da função social como razão e limite da liberdade de contratar forma um modelo jurídico cuja base dogmática tem muito do pensamento do jurista italiano, naquilo que lhe é mais característico: reconhecimento da liberdade de contratar como fato social e atribuição de eficácia ao preceito criado a partir da vontade das partes na medida em que ele realiza os valores sociais reconhecidos pelo ordenamento jurídico como relevantes de proteção.

Por fim, a contribuição de Betti é relevante por não ser somente um ‘plano de ação’, uma ‘posição principiológica’ de preocupação com o social, mas por não afastar a natureza eminentemente privada do contrato e, ao mesmo tempo, por fornecer elementos concretos para o controle judicial de seu conteúdo, por meio da noção de tipicidade social e de função social típica.” (BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Função social dos contratos: interpretação à luz do Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 309-310).

³¹⁰ BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Função social dos contratos: interpretação à luz do Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 316. De acordo com o autor: “A tipicidade social tem relevância para determinar os casos em que a liberdade contratual é extrapolada. O contrato que não corresponde ao tipo social pode ser fruto da criatividade empresarial ou negocial dos agentes privados. Em tal caso se transformará em contrato socialmente típico ou, então, será rejeitado pelo ordenamento em razão da falta de correspondência entre sua função social típica e o preceito decorrente da estipulação entre as partes.” (BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Função social dos contratos: interpretação à luz do Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 316).

Verifica-se, portanto, que, ainda que a controvérsia a respeito da noção de causa não tenha sido completamente afastada, principalmente porque o nosso Código Civil de 1916, ao contrário de outros Códigos, como o francês, o espanhol³¹¹ e o italiano,³¹² não tinha eleito a causa como requisito de validade do contrato,³¹³ o artigo 421 do Código Civil de 2002³¹⁴ nos permite afastar o grande óbice levantado pelos anticausalistas no Brasil, que era justamente a ausência de previsão legal. A relevância da

³¹¹ “Art. 1.261. No hay contrato sino cuando concurren los requisitos siguientes: 1º. Consentimiento de los contratantes. 2º. Objeto cierto que sea materia del contrato. 3º. Causa de la obligación que se establezca.

...

Art. 1.274. En los contratos onerosos se entiende por causa, para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte; en los remuneratorios, el servicio o beneficio que se remunera, y en los de pura beneficencia, la mera liberalidad del bienhechor.

Art. 1.275. Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral.

Art. 1.276. La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita.

Art. 1.277. Aunque la causa no se exprese en el contrato, se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario.”

³¹² “1325. Indicazione dei requisiti – I requisiti del contratto sono: 1) l’accordo delle parti; 2) la causa; 3) l’oggetto; 4) la forma, quando risulta che è prescritta dalla legge sotto pena di nullità.

...

1343. Causa illecita. – La causa è illecita quando è contraria a norme imperative, all’ordine pubblico o al buon costume.

1344. Contratto in frode alla legge. – Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l’applicazione di una norma imperativa.

1345. Motivo illecito. – Il contratto è illecito quando le parti si sono determinate a concluderlo esclusivamente per un motivo illecito comune ad entrambe.”

³¹³ Corretamente, pois como demonstrou Antônio Junqueira de Azevedo, a causa final age no plano da eficácia (AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 152). Em sentido contrário, COSTA, Judith Hofmeister Martins. A teoria da causa em perspectiva comparativista: a causa no sistema civil francês e no sistema civil brasileiro. *Ajuris*, n.º 45, p. 221.

³¹⁴ O artigo 421 do Código Civil tem a seguinte redação: “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

função social dos contratos é tão grande que mereceu outra disposição do Código, qual seja, o artigo 2.035, redigido nos seguintes termos:

“Art. 2.035. A validade dos negócios e demais atos jurídicos, constituídos antes da entrada em vigor deste Código, obedece ao disposto nas leis anteriores, referidas no art. 2.045, mas os seus efeitos, produzidos após a vigência deste Código, aos preceitos dele se subordinam, salvo se houver sido prevista pelas partes determinada forma de execução.

Parágrafo único. Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos.”

Coincidindo, portanto, o conceito de causa do negócio jurídico formulado pela teoria objetiva da causa com o de função social do contrato, novas perspectivas se vislumbram para o efetivo acolhimento, no direito brasileiro, de “noção jurídica, tão útil quanto fundamental”.³¹⁵

Por outro lado, tendo em vista o disposto no artigo 187 do Código Civil de 2002, que trata do abuso do direito, estabelecendo que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu **fim econômico ou social**, pela boa-fé ou pelos bons costumes” (grifou-se), ou seja, utilizando expressão que corresponde, de certo modo, às noções de causa e função social, a idéia de causa do negócio jurídico também pode viabilizar um estudo da questão do abuso

³¹⁵ CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária (Universidade Federal de Pernambuco), 1966. p. 56.

do direito sob nova perspectiva, agora atrelada aos vícios de causa, o que poderia tornar possível, quem sabe, a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN aos casos de abuso do direito no âmbito contratual.³¹⁶

Nesse sentido, Gerson Luiz Carlos Branco analisou o âmbito de incidência dos artigos 187 e 421 do Código Civil de 2002, concluindo que o primeiro é mais amplo do que o segundo, “incidindo sobre todo e qualquer exercício de direito.”³¹⁷

Veja-se como o direito privado e o direito tributário se ligam no momento. Essa ligação é tão presente que se tem atuando tanto a causa do negócio jurídico, como a função social do contrato e o abuso de direito como critérios para aferir a legitimidade do planejamento fiscal.

³¹⁶ Interpretando os artigos 187 e 421 do novo Código Civil, Daniel Martins Boulos admite o abuso da liberdade contratual (BOULOS, Daniel Martins. A autonomia privada, a função social do contrato e o novo Código Civil. In: ALVIM, Arruda; CÉSAR, Joaquim Portes de Cerqueira; ROSAS, Roberto (coord.). *Aspectos controvertidos do novo Código Civil: escritos em homenagem ao Ministro José Carlos Moreira Alves*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 130). Por sua vez, Heloísa Carpena defende a aplicação do artigo 187 “quer se trate de liberdades, faculdades, direitos potestativos ou poderes” (CARPENA, Heloísa. Abuso do direito no Código de 2002. Relativização de direitos na ótica civil-constitucional. In: TEPEDINO, Gustavo (coord.). *A parte geral do novo Código Civil: estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 383).

³¹⁷ “O artigo 187 foi concebido na mesma linha de pensamento do artigo 421 do Código Civil: ambos levam em consideração a funcionalização do direito privado e a necessidade de obediência ao princípio da socialidade.

A diferença está no âmbito de incidência: enquanto o artigo 187 incide sobre todo e qualquer exercício de direito, seja de natureza contratual ou não contratual, limitando a extensão e as condições para a eficácia de determinado direito, nascido a partir de um ato válido, o artigo 421 é instrumento de controle que permite a valoração do preceito nascido a partir da declaração negocial, a fim de que se identifiquem os efeitos objetivados pelas partes que podem ser produzidos: em resumo, o artigo 421 controla a validade do preceito, limitando a eficácia do contrato ou de suas cláusulas.” (BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Função social dos contratos: interpretação à luz do Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 314-315).

No direito tributário, Marciano Seabra de Godoi utilizou a expressão “causa típica do negócio” em dois trechos de artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário. São os seguintes:

“Analisando o novo art. 116, parágrafo único do CTN em conjunto com os demais artigos que tratam da aplicação e interpretação da norma tributária, é possível identificar os seguintes comportamentos do sujeito passivo: ...

ii) o sujeito passivo pratica o fato gerador do tributo mas procura encobrir (“dissimular”) tal realidade através de atos ou negócios jurídicos que apesar de serem reais e efetivos (o que afasta sua caracterização de atos simulados) são realizados *em fraude à lei tributária*, na medida em que se baseiam em normas (comerciais, civis, societárias) estabelecidas pelo legislador com finalidades totalmente diversas das que nortearam a atuação do sujeito passivo, distorcendo a causa típica do negócio com o intuito de obter uma vantagem tributária. Este é o âmbito próprio do art. 116, parágrafo único do CTN, que deve atuar segundo o procedimento a ser estabelecido por lei ordinária; ...

... Parece-nos muito mais apropriado impedir que vantagens tributárias decorram de atos praticados contra os próprios desígnios do legislador ou através de abusos na configuração jurídica de tais atos. Segundo esta segunda postura, é totalmente aceitável que um indivíduo organize sua vida pensando exclusivamente na economia fiscal, desde que isso não signifique “burlar” ou subverter

totalmente a causa típica dos negócios jurídicos utilizados, como se estes fossem meras formas sem conteúdo”.³¹⁸

Não obstante, em outro número da mesma Revista Dialética de Direito Tributário, Marciano Seabra de Godoi, ao analisar acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em típico caso de falta de causa em contrato de seguro, como o próprio autor reconhece, sustenta que “no Brasil a Fazenda Pública não pode alegar vícios de causa para pedir a anulação, por simulação, de negócio jurídico”, citando, aliás impropriamente, trecho de artigo de Gilberto de Ulhôa Canto sobre a “causa das obrigações fiscais”.³¹⁹

Já Douglas Yamashita, em tese de doutorado defendida em 17 de maio de 2005, analisou o conceito de negócio jurídico tão-somente à luz do artigo 166, VI, do Código Civil, concluindo que o direito brasileiro não acolheu a teoria da causa do negócio jurídico.³²⁰

³¹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68, p. 115 e 117.

³¹⁹ Sobre a causa da obrigação tributária: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 711; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho; DIAS, José de Aguiar. *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, [s/d]. Vol. VIII. p. 2-25. GUIMARÃES, Carlos da Rocha. O problema da causa no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 45, p. 1-21, jul./set. 1956. JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. rev. da tradução de Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 114; SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*; Coord. IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 98; VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [ca. 1932]. p. 123-144.

³²⁰ YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*, 2005. 295 f. Tese (Doutorado em direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 196.

Luís Eduardo Schoueri, ao analisar a questão do propósito negocial em artigo sobre o fato gerador da obrigação tributária, aduz que “propósito negocial não significa a intenção das partes de pagar tributos; é, apenas, a conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico.”³²¹

E, em nota ao trecho transcrito, afirma que o sistema brasileiro é causalista:

“O Código Civil brasileiro de 1917 apenas tratava da causa no artigo 90, ao tratar da anulação da obrigação quando for ela determinante. No Novo Código Civil, o termo “causa” aparece, em várias acepções, nos artigos 3º, 57, 145, 206, 335, 373, 395, 414, 598, 602 a 604, 624, 625, 669, 685, 689, 705, 715, 717, 791, 834, 869, 884, 885, 1019, 1035, 1038, 1044, 1051, 1085, 1087, 1148, 1217, 1244, 1275, 1360, 1481, 1523, 1524, 1529, 1538, 1577, 1580, 1641, 1661, 1723, 1767, 1818, 1848, 1962 a 1965, 2020 e 2042. No sentido do presente estudo, i.e., causa objetiva, merecem atenção artigos como o 145 (*são os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa*), 373 (*a diferença de causa nas dívidas não impede a compensação ...*), 598 (*A prestação de serviço não se poderá convencionar por mais de quatro anos, embora o contrato tenha por causa o pagamento de dívida de quem o presta, ou se destine à execução de certa e determinada obra ...*), 791 (*se o segurado não renunciar à faculdade, ou se o seguro não tiver como causa declarada a garantia de alguma obrigação, é lícita a substituição do beneficiário, por ato entre vivos ou de última vontade*), 885 (*a restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também*

³²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Volumes I e II*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 143.

se esta deixou de existir) e 1661 (*são incomunicáveis os bens cuja aquisição tiver por título uma causa anterior ao casamento*). Assim, parece lícito afirmar que o sistema brasileiro adota a teoria das causas em matéria privada.³²²

Mas o grande defensor da teoria da causa do negócio jurídico no âmbito do direito tributário brasileiro é Heleno Taveira Tôrres, que sustentou a liberdade de tipo, de forma e de causa, de modo que seriam então reprováveis os planejamentos que utilizam a simulação, a fraude à lei e os negócios jurídicos sem causa.³²³

Nas palavras de Heleno Tôrres:

“Para uma correta identificação dos atos elusivos não cabe nenhuma espécie de preconceito sobre a configuração dos negócios pretendidos. Uma configuração insólita, promovida por formas, tipos ou causas inusuais, pode resultar adequada; enquanto uma configuração em tudo usual pode manifestar-se inadequada. Uma forma insólita pode perfeitamente mostrar-se adequada quando existam razões objetivas para operar segundo tal escolha, em presença de uma “causa” que justifique a funcionalidade do negócio. Assim, o aplicador do direito tributário deve seguir a evolução do mundo negocial e não pode querer impor aos contribuintes o uso de formas ou tipos legais, necessariamente, segundo seus propósitos arrecadatórios. Impedem-no as três liberdades negociais: formas, tipos e causas, as quais, se não lhe

³²² SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Volumes I e II*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 143.

³²³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

podem ser oponíveis em plenitude, ao menos garantem que sua desconsideração tem limites bem determinados no sistema constitucional vigente, pela composição dos princípios de legalidade, tipicidade e capacidade contributiva (objetiva e subjetiva), que só a permitirão nas hipóteses de ausência de funcionalidade e causa ou quando presente uma hipótese de simulação ou fraude, que também consistem em ausência de causa, ou vício desta (*causa turpis*). Por esse motivo, medidas antielusivas somente podem alcançar aqueles casos em que a *causa* do contrato apareça “deformada ou viciada”, “esvaziada do seu conteúdo”, ou “mesclada” com outras causas de um tal modo a perder funcionalidade (admitindo-se a teoria dos negócios mistos, por absorção ou combinação como perfeitamente válida).”³²⁴

Em suma, se se poderia dizer que, sob a égide do Código Civil de 1916, sistema brasileiro era anticausalista, atualmente, com o Código Civil de 2002 limitando a autonomia privada e a liberdade de contratar por meio da função social do contrato, cujo conceito coincide com o de causa e que é também o critério para vislumbrar em que hipóteses tem-se um abuso de direito no âmbito contratual, pode-se dizer que, hoje, o sistema pátrio é causalista e que o critério para aferir se há ou não abuso de forma, isto é, se o planejamento é ilícito ou não, é a causa do negócio jurídico ou função social do contrato.

³²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 169 e 170. No que se refere ao vício de causa, esclarece o Professor Heleno Tôrres que: “Quando digo que a simulação e a fraude à lei não diferem dos atos negociais desprovidos de causa que assim não se constituam, tal equiparação somente tem cabimento para os efeitos de acomodá-los em um grupo único (elusão tributária) que autorizará a desconsideração de tais atos ou negócios, como “motivo” dos atos administrativos próprios. Contudo, o traço diferenciador de cada uma dessas categorias será fundamental para a aplicação das sanções tributárias subseqüentes, quando então simulação não é fraude à lei e tampouco a constituição de negócios jurídicos carentes de causa será sempre simulação ou fraude, apesar da difícil separação na maioria dos casos.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 17).

XII. A CAUSA DO NEGÓCIO JURÍDICO COMO CRITÉRIO PARA IDENTIFICAR O ABUSO DE FORMAS DE DIREITO PRIVADO

Tal como o abuso de formas de direito privado, a causa do negócio jurídico também corresponde a uma limitação à autonomia privada.³²⁵ Se há uma restrição à autonomia privada, que decorre da propriedade, é nos limites desta que se deve buscar os lindes da autonomia privada e, logo, da liberdade de contratar.

A evolução do Estado brasileiro, de Estado de Direito para Estado Democrático de Direito, operou mudanças de paradigmas tanto no direito tributário como no direito civil. Se a introdução da doutrina do abuso de formas de direito privado caracterizou, no direito tributário, essa mudança, no direito civil, a adoção da causa do negócio jurídico – cujo conceito coincide com o de função social do contrato – como requisito de validade da avença também é fruto do “novo” Estado Democrático de Direito.

Conforme se demonstrou, o abuso de formas de direito privado verifica-se quando há “uma atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intento prático visado”,³²⁶ isto é, a “adoção de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, para a consecução do resultado econômico que se tenha em vista concretizar”.³²⁷

³²⁵ FERRI, Luigi. *La autonomía privada*. Tradução e notas de direito espanhol de Luis Sancho Mendizábal. Granada: Comares, 2001. p. 349.

³²⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 33.

³²⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 35.

Alberto Xavier reconhecia, na elisão, a “utilização engenhosa de instrumentos negociais de direito privado para a realização indireta de fins diversos dos da sua causa objetiva”.³²⁸

Antônio Roberto Sampaio Dória admitia, no mesmo sentido, a manipulação das formas, o “astucioso arranjo dos negócios”, para “escapar a uma responsabilidade fiscal”.³²⁹

Evidenciou-se que o direito brasileiro não pode mais conviver com situações como as defendidas por Xavier e Sampaio Dória, o que levou Hermes Marcelo Huck a condenar o “uso abusivo das formas para fugir ao pagamento de impostos”.³³⁰

Foi editada, então, a Lei Complementar n. 104/2001, introduzindo no Brasil cláusula geral anti-elusiva, com o objetivo de autorizar a Administração Pública a desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Ora, se a Fazenda Pública tem o poder-dever de desconsiderar atos e negócios jurídicos em determinadas situações de abuso de formas de direito privado, é na teoria do negócio jurídico que se deve encontrar critérios para identificá-las.

³²⁸ XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. In: *Revista de Direito Público*, ano VI, janeiro-março de 1973, n. 23, p. 250.

³²⁹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 81 e 82.

³³⁰ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 330.

Buscou-se tal critério no conceito de causa do negócio jurídico, desde sua origem até sua caracterização como função econômico-social do negócio jurídico, conceito que corresponde ao acolhido pelo Código Civil de 2002 para restringir a liberdade de contratar.

Trata-se da função social do contrato, prevista nos artigos 421 e 2.035 do Código Civil, que exerce as mesmas funções da causa do negócio jurídico, inclusive as de controlar “tipicidade social dos contratos” e os “esquemas típicos de burla da função social”.³³¹

Ao lado dessa função social, ou dessa causa do negócio jurídico, encontra-se o abuso de direito de que trata o artigo 187 do Código Civil, que muito embora não se aplique no direito tributário, também tem na função econômico-social um dos critérios para determinar o exercício regular de um direito subjetivo, servindo, portanto, de parâmetro válido para identificar o abuso de formas.

Assim, tanto a causa do negócio jurídico, como a função social do contrato podem ser utilizados como critérios para identificar o abuso de formas de direito privado de que trata o parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Não se quer com isto dizer que as conseqüências do direito civil devem ser transplantadas para o direito tributário. Na realidade, isto não seria possível, motivo pelo qual não se admite nem a aplicação do regime jurídico da fraude à lei civil, nem o do abuso de direito.

³³¹ BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Função social dos contratos*: interpretação à luz do Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 316.

Na realidade, nem a fraude à lei civil nem o abuso de direito correspondem ao conceito de fraude à lei fiscal³³² ou de abuso de direito fiscal.³³³ Essas últimas expressões foram cunhadas justamente porque a invalidade ou a ilicitude da fraude à lei civil ou do abuso de direito geram efeitos apenas e tão-somente no direito civil,³³⁴ não

³³² “Na fraude à lei no Direito civil, está em causa a utilização da autonomia privada para atingir fins que contrariam a ordem jurídica. Na fraude à lei no Direito Fiscal, está em causa a utilização dessa mesma autonomia privada para redução dos encargos tributários. Uma vez que a autonomia privada constitui uma dimensão específica de um direito fundamental que é uma consequência directa do direito à propriedade privada (a escolha da forma de um negócio jurídico constitui um modo de fruição de direitos sobre bens atribuído pelo ordenamento jurídico), estamos sempre perante uma limitação a um direito fundamental se do ordenamento jurídico tributário resultar um juízo de reprovação relativa dos efeitos fiscais de um destes negócios.” (SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 109).

³³³ “A compreensão das cláusulas de proibição do abuso do direito do CTN e do CC deve se aproximar em homenagem ao princípio da unidade do direito. Cuida-se de atração entre cláusulas que mantêm as suas especificidades sistêmicas.

Com efeito, a noção aberta e algum tanto equívoca do abuso do direito freqüenta todos os ramos do fenômeno jurídico e pode ser empregada no direito tributário, apesar de suas dificuldades. O tributarista italiano Victor Uckmar afirmou, com muita precisão: ‘Enquanto no direito privado a *rationale* da teoria do abuso consiste em proteger os direitos de outros indivíduos, no setor fiscal se utiliza o princípio para proteger os interesses do Estado frente à liberdade do contribuinte de utilizar as formas jurídicas que eleja para desenvolver as suas atividades produtoras de renda.’” (TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 53-54).

³³⁴ “Em suma, no direito tributário, por imperativo lógico, somente após a ocorrência do fato jurídico que dá nascimento à obrigação tributária é que nasce o dever jurídico de recolher a prestação pecuniária e se põe em movimento a função administrativa de exigí-la. Antes disso, não é possível atingir um resultado proibido, porque a lei tributária não é proibitiva. Depois de realizado o fato, o descumprimento da obrigação tampouco pode ser confundido com a fraude à lei: não passa de evasão fiscal.

Ademais, a consequência da aplicação da fraude à lei no direito civil é, via de regra, a nulidade do negócio realizado. Ora, tal consequência é claramente insuficiente no âmbito da elusão tributária. Com efeito, reconhecer como nulo um negócio realizado em fraude à lei poderá coibir a elusão nas hipóteses em que tal negócio seja praticado com o intuito de diminuir a base tributável. De nada adiantará, entretanto, nos casos em que a diminuição da carga tributária advém da prática de outros negócios, já que então não basta reconhecer a nulidade do negócio, sendo necessária ainda a extensão das consequências jurídicas das normas eludidas.” (CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 99-100). Cita, em apoio de sua tese, acórdão da Corte de Cassação italiana (Julgamento n. 11351, de 3 de setembro de 2001), que decidiu “pela inaplicabilidade do artigo 1344 do Código Civil italiano ao direito tributário porque: a) não são as regras-matrizes de incidência tributária normas imperativas no sentido desse dispositivo e b) a consequência da aplicação dessa norma não pode ser a de recharacterização de um negócio jurídico, mas somente a respectiva declaração da sua nulidade.” (CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas gerais*

no direito tributário, até porque, neste, a validade ou a ilicitude não têm relevância, a teor do artigo 118 do CTN.

Assim, a doutrina tem criticado a aplicação do regime civil da fraude à lei³³⁵ e do abuso de direito.³³⁶

antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil. Coimbra: Almedina, 2006. p. 99).

³³⁵ “... Fraude à lei que importa ao direito tributário é o afastamento de regime mais gravoso ou tributável por descumprimento indireto de regra imperativa de direito privado, na composição do próprio ato ou negócio jurídico. E nesse caso, justifica-se o agir do Estado na preservação dessas regras, inclusive quando a burla tenha como fundamento evitar a incidência de regras tributárias.

Discutível, contudo, é saber se há algum modo de ‘fraude à lei’ contra típica norma tributária. Entendemos que não, pois o sistema preserva-se por outras tantas normas, inclusive aquelas que sancionam expressamente o descumprimento de normas impositivas ou de deveres formais. ...” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 351). Em sentido contrário, YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*, 2005. 295 f. Tese (Doutorado em direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

³³⁶ “Na verdade, de um ponto de vista mais doutrinário, a aplicação do instituto do abuso do direito na matéria do planejamento tributário merece críticas severas. ...

Não é o fato de um exercício de direito lesar a outrem que gera o abuso, e sim a circunstância em que direito foi exercido exclusivamente para geral tal dano. [...].

Voltemos à matéria tributária e examinemos se no planejamento tributário, num negócio elisivo, pode-se falar em abuso. Quando eu pratico um negócio, visando à elisão tributária, sem dúvida o fisco acaba sendo lesado, porque um tributo que ele esperava receber não será recolhido. Mas notem que meu objetivo não é lesar o fisco; é obter uma vantagem com isto, deixar de recolher um tributo que de outro modo recolheria.

Portanto, no planejamento tributário o contribuinte tem vantagens na sua prática; se ele tira vantagens, se exerce o direito para dele fruir, não há que se falar em abuso de direito, daí porque é questionável do ponto de vista doutrinário a solução do abuso de direito.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielusiva*. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 292-294). Ver ainda a crítica de Marcelo Costenaro Cavali: “Ora, é claramente inviável enquadrar a elusão fiscal nessa categoria. Não há propriamente um interesse tributário geral do Estado, no sentido de arrecadar ao menos parcela de toda e qualquer manifestação de riqueza. O interesse do Estado que se poderia considerar ofendido somente surge quando da ocorrência do fato jurídico que dá nascimento da obrigação tributária. Uma tal compreensão equivaleria a considerar ‘o princípio da capacidade contributiva gerador, por si só, e sem qualquer respeito por adequada lei de imposição, de um crédito tributário, cujos próprios termos e respectiva medida seriam totalmente desconhecidos do contribuinte’. O requisito do dano, portanto, não se configura nos casos de elusão.

Na verdade, muito embora o efeito civil do negócio jurídico sem causa seja a nulidade, o que importa, para o direito tributário, é que o parágrafo único do artigo 116 do CTN autoriza a desconsideração do ato ou negócio jurídico, ou seja, institui hipótese de ineficácia do ato ou negócio jurídico para efeitos fiscais, sem que se afete a validade destes para efeitos civis.

E a hipótese que autoriza a desconsideração do ato ou negócio jurídico é justamente a do abuso de formas de direito privado, caracterizado, no direito brasileiro, pela dissimulação do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Mas, ainda que se admita que as práticas elusivas efetivamente causem um prejuízo ao Estado, caracterizando o primeiro requisito, não se pode falar em falta de utilidade para o contribuinte que, pelo contrário, obtém evidente vantagem (fiscal) com a operação, ao diminuir sua carga tributária.

Além disso, em regra, falar-se em abuso do direito exige uma apreciação muito subjetiva por parte do aplicador da norma. Não há critérios minimamente objetivos de verificação da adequação da conduta não (ou menos) tributada – salvo quando exista cláusula geral antielusiva que os preveja. Assim, o reconhecimento do abuso do direito baseia-se em considerações de ordem moral ou ética desvinculadas de pressupostos objetivos, que, admissíveis em outros ramos jurídicos, encontram obstáculo intransponível no princípio da legalidade (determinabilidade) tributária.

Ademais, não há que se falar propriamente em um direito subjetivo a ser menos tributado, do qual poderia abusar o contribuinte. O auto-regramento da obrigação tributária depende da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma tributária, gerando a incidência, independentemente da vontade do sujeito passivo. O aplicador da norma verifica a ocorrência ou não do fato e constata a incidência ou não da norma. A liberdade de gestão fiscal – ou, se se preferir, a prerrogativa de buscar a via menos tributada – não é passível de ‘abuso’.

Por fim, há que se considerar que a relação jurídica tributária nasce invariavelmente em favor do Estado, de modo que somente este poderia ‘abusar’ de seu direito subjetivo de crédito, quando, então, estaríamos diante de ilegalidade ou de desvio de poder. Ou seja, o campo do abuso do direito é o do direito privado, o campo do desvio de poder é o do direito público, sendo ‘perfeitamente distintos os domínios de aplicação dos dois institutos em confronto’.” (CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 104-105). Em sentido contrário, YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*, 2005. 295 f. Tese (Doutorado em direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Ora, se o direito brasileiro admitiu o abuso de formas de direito privado, tudo recomenda, para identificá-lo, a utilização de um critério que esteja no próprio ato ou negócio jurídico. Este é, como se viu, a causa do negócio jurídico ou a função social do contrato.

Não se trata, portanto, de transferir para o direito tributário efeitos que se operam única e exclusivamente no direito civil, pois, repita-se, o próprio direito tributário estabeleceu que o abuso de formas acarretará a ineficácia do ato ou negócio jurídico para efeitos fiscais.

Assim, se o critério para identificar o abuso de forma jurídica é a causa do negócio jurídico ou a função social do contrato, deve-se verificar, no direito societário, qual é a causa ou função social do contrato de sociedade, uma vez que, como contrato plurilateral, está sujeito ao artigo 421 do Código Civil.³³⁷

³³⁷ WALD, Arnoldo. *Comentários ao novo Código Civil*, vol. XIV: livro II, do direito de empresa. Coordenador: Sálvio de Figueiredo Teixeira. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 14.

XIII. A CAUSA OU FUNÇÃO SOCIAL DO CONTRATO NA CONSTITUIÇÃO E GESTÃO DE SOCIEDADES

No que se refere especificamente à constituição e gestão de sociedades, a questão do planejamento tributário assume relevância vital, uma vez que a carga tributária irá determinar inúmeras decisões do empresário, relativas à constituição ou não de sociedades para o exercício da atividade empresarial, à escolha do melhor tipo societário para a realização dessa atividade, inclusive para efeitos de limitação da responsabilidade do sócio ou acionista, à formação ou não de grupo de sociedades, à celebração de contratos de associação ou de colaboração, à forma de financiamento da sociedade, com capital próprio ou de terceiros, às modalidades de remuneração do sócio ou acionista, mediante pagamento de juros sobre o capital próprio ou à distribuição de lucros ou dividendos, à contratação de outras pessoas jurídicas principalmente para a prestação de determinados serviços etc.

Quanto às sociedades já constituídas, aspectos tributários também definem se há ou não necessidade de reorganizações societárias, com transformações, fusões, cisões ou incorporações.

Verifica-se, desde já, que também sob o aspecto societário, o planejamento tributário é fundamental, justificando-se, assim, um estudo que abranja, ao mesmo tempo, o direito societário e o direito tributário, principalmente quando se sabe que a empresa age, interage com o mercado.³³⁸ E é justamente em virtude das relações que a empresa estabelece com o mercado que o direito tributário vai assumindo importância cada vez maior, já que essas relações jurídicas podem caracterizar não raro fatos jurídicos

³³⁸ FORGIONI, Paula A. *A evolução do direito comercial brasileiro: da mercancia ao mercado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 131.

tributários ou, até mesmo, hipóteses de benefícios fiscais. Daí a necessidade de o empresário buscar a economia legítima de tributos.

O direito tributário é tão importante no campo do direito societário que tem levado a afirmações no sentido de que “o direito tributário tornou-se uma indesejada fonte do direito societário”³³⁹.

Não obstante, também não há dúvida que o direito societário é fonte do direito tributário, entendido este, por muitos, como direito de sobreposição, já que encontra em outras áreas do conhecimento jurídico suas fontes.

E para a presente tese, sobre o planejamento tributário e a elusão tributária na constituição e gestão de sociedades, também assume fundamental importância o estudo da causa ou função social do contrato de sociedade.

Justamente a partir da compreensão da causa ou função social do contrato de sociedade, é que será possível verificar, no âmbito do direito tributário, de que forma as escolhas do contribuinte-empresário no exercício de sua atividade empresarial

³³⁹ WIEDEMANN, Herbert. Excerto do “Direito societário I – Fundamentos”. Tradução de Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (coord.). *Direito Societário Contemporâneo I*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 23 e 24. De acordo com WIEDEMANN, “... há muito o direito societário é marcado pelo direito tributário e, mais recentemente, também pelo direito concorrencial. De fato, teoricamente aceita-se a primazia do direito civil e, com isso, também do direito societário, perante o direito tributário. Ambos realizam diferentes tarefas: o direito societário deve, antes de tudo, atingir a justa ordem das coisas, o direito tributário, em seguida, uma adequada tributação. Na realidade, os pesos quase que se inverteram. Na elaboração de contratos sociais e estatutos dirige-se a escolha da forma jurídica e das particulares determinações estatutárias, mais de acordo com ponderações de direito tributário do que de direito societário. Àquele agradecem a sua popularidade, por exemplo, a *GmbH & Co. KG* e a combinação ultimamente preferida de sociedade limitada com sociedade em conta de participação. O direito tributário tornou-se uma indesejada fonte do direito societário.”

vinculam o Fisco, em matéria de planejamento tributário, autorizando ou não a (re)qualificação dos atos ou negócios jurídicos.

Como se adiantou, o contrato de sociedade é plurilateral, admitindo a participação de mais de duas partes, que se obrigam cada uma para com as demais, em torno de uma finalidade comum.³⁴⁰

Nos demais contratos, o fim ou escopo do contrato acaba coincidindo com a função típica do contrato, como por exemplo na troca de coisa por preço.³⁴¹

Não obstante, em se tratando de contratos plurilaterais, como a constituição de uma sociedade para a compra e venda de bens, o fim ou escopo do contrato “constitui o elemento ‘comum’, ‘unificador’ das várias adesões, e concorre para determinar o alcance dos direitos e dos deveres das partes”. No exemplo citado, prende-se a finalidade àquela atividade de compra e venda, à qual o contrato é destinado.³⁴²

Exerce o contrato, segundo Ascarelli, uma função “instrumental”, que não se exaure quando executadas as obrigações das partes; na realidade, a execução dessas obrigações constitui pressuposto para a realização de uma atividade posterior; é justamente a realização dessa atividade que caracteriza a finalidade do contrato; consiste,

³⁴⁰ ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 387-395.

³⁴¹ ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 394-395.

³⁴² ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 395.

portanto, o contrato “na organização de várias partes em relação ao desenvolvimento de uma atividade ulterior”, atividade essa que “constitui o objetivo da sociedade”.³⁴³

Assim, conclui Ascarelli, deve-se distinguir nos contratos plurilaterais o que diz respeito à formação do contrato do que se refere ao cumprimento de sua função instrumental: os requisitos relativos à função instrumental visam não só ao momento da conclusão do contrato, mas, também, à vida da organização, motivo pelo qual devem continuamente subsistir; a falta desses requisitos durante a vida do contrato acarretará sua dissolução.³⁴⁴

A causa ou função social do contrato de sociedade é, portanto, a produção ou a circulação de bens e serviços, o que corresponde ao próprio conceito de empresa, definida, sob seu perfil subjetivo,³⁴⁵ no artigo 966 do Código Civil, segundo o qual “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.”

A presença da causa permitirá identificar, no caso concreto, se se está diante de uma sociedade ou de uma empresa, se se está diante da forma ou da substância, isto é, se a utilização da sociedade caracteriza ou não um abuso de forma, passível de desconsideração.

³⁴³ ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 395-396.

³⁴⁴ ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 395-396.

³⁴⁵ Alberto Asquini caracterizou a empresa como um fenômeno econômico poliédrico que compreende quatro perfis: o subjetivo, equiparado ao empresário; o funcional, como atividade empresarial; o patrimonial, como universalidade de bens, estabelecimento comercial; e, finalmente, o institucional, que vê a empresa como instituição (ASQUINI, Alberto. Perfis da empresa. Tradução de Fábio Konder Comparato, In: *Revista de Direito Mercantil*, Revista dos Tribunais: São Paulo, n. 104, p. 110, 1996). Sobre a evolução do conceito de empresa, ver FORGIONI, Paula A. *A evolução do direito comercial brasileiro: da mercancia ao mercado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. 271 p.

De fato, a doutrina distingue sociedade e empresa, caracterizando-se a primeira “como forma jurídica pela qual duas ou mais pessoas unem os seus esforços para atingir um fim comum”. Por sua vez, a empresa “configura-se como a atividade econômica e envolve uma gama muito maior de interesses, tais como dos empregados, dos consumidores, do fisco etc.”³⁴⁶

Acrescenta Arnaldo Wald que pode haver empresa sem que exista uma sociedade e vice-versa. Como exemplo cita a empresa individual, que não utiliza qualquer forma societária,³⁴⁷ e a sociedade não-empresária, que não exerce atividade econômica organizada para a produção de bens ou de serviços.³⁴⁸

No direito tributário, portanto, a desconsideração de uma sociedade para efeitos fiscais dar-se-á nas hipóteses em que a sociedade não tiver causa ou função social, ou seja, quando não estiver presente, no caso da sociedade empresária, a empresa, isto é, a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens e de serviços.

Nesta hipótese, desde que não haja simulação, aplicar-se-á o parágrafo único do artigo 116 do CTN, após a edição da lei ordinária nele referida. Caso contrário, incide o artigo 149, VII, do CTN, que autoriza a imediata constituição do crédito tributário, por meio de lançamento.

³⁴⁶ WALD, Arnaldo. *Comentários ao novo Código Civil*, vol. XIV: livro II, do direito de empresa. Coordenador: Sálvio de Figueiredo Teixeira. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 30.

³⁴⁷ É o caso também das sociedades irregulares e de fato. Sobre o assunto, ver ETCHEVERRY, Raúl Aníbal. *Sociedades irregulares y de hecho*, Buenos Aires: Astrea, 1981. 296 p.; MAGALHÃES, Barbosa de. Quando é que uma sociedade comercial é irregular. Lisboa: *Jornal do Fôro*, 1953. 78 p.; RADRESA, Emilio. *Sociedades irregulares*. Buenos Aires: Depalma, 1977. 155 p.

³⁴⁸ WALD, Arnaldo. *Comentários ao novo Código Civil*, vol. XIV: livro II, do direito de empresa. Coordenador: Sálvio de Figueiredo Teixeira. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 31.

Conforme se demonstrou, a distinção entre o abuso de formas de direito privado e a simulação somente poderá ser verificada em cada caso concreto, diante da execução ou não de cada ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte.

Assim, se uma pessoa física constitui uma sociedade “A” para prestar serviços para a sociedade “B”, da qual já era sócio e administrador, e, em vez de receber o pagamento dos lucros distribuídos da própria sociedade “A”, recebe diretamente da sociedade “B”, estar-se-á diante de um caso de simulação. Pode-se dizer, neste caso, que a sociedade “A” é fictícia, como definida por Tulio Rosembuj.³⁴⁹

No mesmo exemplo, se o pagamento tivesse sido realizado pela sociedade “A”, dever-se-á analisar se a constituição da sociedade “A” foi determinada por uma causa ou função social legítima. Se a resposta for negativa, estar-se-á diante de um abuso de forma. Caso contrário, pode-se dizer que o planejamento fiscal foi considerado legítimo.

Deve-se observar, ainda, que não se deve considerar a finalidade exclusiva de não pagar tributo como critério válido para determinar a desconsideração de uma sociedade. Nesse sentido, J. L. Saldanha Sanches considera em fraude à lei fiscal “um negócio artificioso construído com o objectivo exclusivo ou dominante de redução da dívida fiscal.”³⁵⁰

³⁴⁹ “La sociedad simulada es aquella que no existe sino en la pura forma documental, careciendo de actuación empresarial o económica y manteniendo inédita la aplicación de los Estatutos Sociales o la llevanza de la contabilidad y registros legalmente exigidos.

La sociedad ficticia carece de funcionamiento real y efectivo, sirviendo exclusivamente como instrumento de evasión tributaria.” (ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2ª ed. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 254).

³⁵⁰ SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 194.

Não obstante, como se demonstrou, motivo não se confunde com causa do negócio jurídico. No caso, o único fim de economizar tributos pode corresponder ao motivo da sociedade, mas não sua causa. Não se trata de critério jurídico. Veja-se que o próprio Saldanha Sanches reconhece que “o recurso a esta contraposição, tal como é feito pela norma procedimental, é um instrumento de clarificação para distinguir as operações abusivas das operações economicamente justificadas.”³⁵¹ Até porque, como demonstra o próprio autor, não é em todas as situações que a mera intenção fiscal pode ensejar a desconsideração do negócio, como no exemplo dado em relação à tributação das quotas e não das ações:

“... se o legislador, ao mesmo tempo que tributa as mais-valias das alienações de quotas, deixa de tributar as mais-valias das acções ou as tributa com uma taxa mais reduzida, não pode deixar de se aceitar fiscalmente a transformação de uma sociedade comercial em sociedade por acções mesmo que a transformação seja motivada por razões exclusivamente fiscais.

A operação, em si mesma – a sociedade que se transformou em sociedade anónima tem o seu capital em poucas mãos e não vai recorrer ao mercado de capitais –, poderia ser catalogada entre as que têm uma mera motivação fiscal e, por isso, desconsiderada, mas para tal seria necessário que houvesse da parte do legislador uma intenção clara de tributar qualquer tipo de mais-valias ...”³⁵²

Por outro lado, também não se deve confundir a desconsideração do ato ou negócio jurídico do artigo 116, parágrafo único, do CTN nem com a

³⁵¹ SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 195.

³⁵² SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 182.

desconsideração da personalidade jurídica do artigo 50 do Código Civil, nem com a responsabilidade decorrente de ato anormal de gestão de que trata o artigo 135 do CTN.

A desconsideração da personalidade jurídica tem a ver com o levantamento do véu da sociedade para atingir bens dos sócios. No caso, o acionista se esconde sob o véu da sociedade, para não cumprir sua obrigação. O acionista não tem nada em nome próprio; tudo pertence à sociedade. A dívida, no caso, é do acionista, motivo pelo qual se desconsidera o véu da sociedade para buscar o cumprimento da dívida do acionista. Assim, os bens da sociedade respondem pela dívida do sócio ou acionista.

Na desconsideração da personalidade jurídica, autorizada nas hipóteses de abuso de finalidade (mesma hipótese do ato anormal de gestão) e de confusão patrimonial, atinge-se o patrimônio do sócio ou acionista. Protege-se no caso o credor da obrigação, inclusive tributária.

A responsabilidade pelo ato anormal de gestão decorre de um ato ilícito praticado pelo sócio ou acionista, caracterizando-se por ser uma forma de proteger o patrimônio dos acionistas de qualquer ato praticado contra os interesses da sociedade. A responsabilidade pessoal daqueles que praticaram o ato contrário ao fim social objetiva a proteger a sociedade. Assim, a finalidade do artigo 135 do CTN é assegurar o patrimônio da sociedade contra atos praticados contra os interesses da sociedade, de modo que os bens da sociedade não respondam pelos atos ilícitos praticados pelos sócios. Aqui, a situação é inversa da desconsideração da personalidade jurídica, já que os bens da sociedade não respondem pela dívida do sócio ou acionista. É como se o ato ilícito praticado fosse ineficaz em relação à sociedade. Protege-se, assim, a sociedade.

Poder-se-ia falar em responsabilidade da sociedade desde que o Fisco comprovasse que a sociedade beneficiou-se do ato ou negócio ilícito praticado pelo

sócio ou acionista. Nos casos de planejamento tributário, o benefício da sociedade é evidente, bastando dizer que a sociedade pagará menos impostos, atingindo-se, portanto, neste caso específico, o interesse social da empresa, decorrendo daí a responsabilidade da própria empresa, em caso de planejamento fiscal malogrado. Atende-se, portanto, no caso, o interesse social da empresa, motivo pelo qual não há que se falar, em matéria de planejamento fiscal, em responsabilidade por ato anormal de gestão. Repita-se: o ato de gestão terá sido normal, já que em benefício da sociedade.

A desconsideração do ato ou negócio jurídico prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN, também protege o credor da obrigação tributária, nas hipóteses em que houve, efetivamente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de forma dissimulada. O que se dissimula é a ocorrência do fato gerador, e não o negócio jurídico que foi efetivamente celebrado, de modo que, neste caso de elusão, o fato gerador chega a ocorrer. Não obstante, ocorre encoberto por um ato ou negócio jurídico válido, daí a necessidade de uma regra que autorize sua desconsideração.

XIV. DA JURISPRUDÊNCIA EM MATÉRIA DE CONSTITUIÇÃO E GESTÃO DE SOCIEDADES

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sucessor dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, tem enfrentado várias questões envolvendo a constituição e gestão de sociedades.

No âmbito da Segunda Seção,³⁵³ que tem competência para julgar controvérsias relativas ao imposto de renda na fonte e ao imposto de renda da pessoa física, dentre outras, tanto o Primeiro Conselho de Contribuintes como o CARF analisaram situações que poderiam testar os critérios que se pretendeu estabelecer na presente tese de doutorado.

No julgamento do Recurso 148.618, a 2ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes examinou caso que envolvia a constituição de uma sociedade no Japão, para exercer a função de agente pagadora de valores decorrentes da emissão de *eurobonds*. Como no caso foi aplicado o tratado para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o Japão, a fiscalização desconsiderou a remessa feita ao Japão e tributou a operação como se as remessas de juros tivessem sido feitas para a Suécia e as Bahamas. Não obstante, o recurso da empresa foi provido,³⁵⁴ pois os Conselheiros entenderam que a

³⁵³ A Segunda Seção do CARF é composta dos Conselheiros que integram as 2ª., 4ª. e 6ª. Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes.

³⁵⁴ “IRRF. REMESSA DE JUROS DECORRENTES DE *EUROBONDS (FLOATING RATE NOTES)*. AGENTE PAGADOR RESIDENTE NO JAPÃO. TRATADO BRASIL-JAPÃO. APLICABILIDADE.

O tratado para evitar a dupla tributação celebrado entre Brasil e Japão é aplicável às remessas de juros efetuadas a agentes pagadores residentes no Japão, ainda que o beneficiário efetivo esteja localizado em outro país.

sociedade constituída no Japão tinha causa, já que exercia a atividade de agente pagadora nos eurobonds.³⁵⁵

Considerou ainda o Primeiro Conselho de Contribuintes que, ainda que a constituição da sociedade no Japão não tivesse causa, “ainda que se pudesse entender hipoteticamente que teria havido abuso de formas jurídicas, o parágrafo único do artigo 116 do CTN somente poderá ser aplicado após a promulgação da lei ordinária nele mencionada, ao contrário do que ocorre nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, inexistentes no caso dos autos”.

Não há, no referido tratado, cláusula que estabeleça a necessidade de o residente no Japão ser o beneficiário efetivo dos juros, como aquelas contidas em várias convenções celebradas pelo Brasil.

Hipótese em que a remessa foi realizada a título de juros a agente pagador residente no Japão, nos exatos termos dos contratos de câmbio e dos certificados de registro de capital estrangeiro acostados aos autos.

Na emissão de *eurobonds*, o agente pagador exerce funções bem definidas, não se podendo dizer que tenha sido incluído na operação apenas para ensejar a aplicação do Tratado Brasil-Japão.

Ainda que se pudesse entender hipoteticamente que teria havido abuso de formas jurídicas, o parágrafo único do artigo 116 do CTN somente poderá ser aplicado após a promulgação da lei ordinária nele mencionada, ao contrário do que ocorre nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, inexistentes no caso dos autos.” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª. Câmara, Recurso 148.618, j. em 04 de fevereiro de 2009).

³⁵⁵ Veja-se, nesse sentido, a seguinte passagem do voto do relator, que foi acompanhado por unanimidade: “Considerando referirem-se os aludidos títulos a empréstimos internacionais, adquire grande relevância a figura do agente pagador, responsável pelo pagamento dos juros e do principal aos investidores no exterior. Como adverte Ravi Tenekoon:

‘Thus the bonds are sold to investors residents in a range of countries; they will be traded in the international markets by persons and entities resident in different countries; and payment of interest and principal in respect of the bonds will occur wherever the offices of the agent will be located.’ (TENEKOON, Ravi. *The law and regulation of international finance*. London: Butterwords, 1991. p. 15. *Apud*: MARTINS, José Augusto. *Endividamento privado internacional: Eurobonds e instrumentos análogos*. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 1999. p. 194-195).

O agente, portanto, realiza papel essencial na sistemática de pagamento dos *bonds*, exercendo, entre outras funções, a de liberar os empréstimos para o tomador, receber o pagamento dos juros e do principal e repassá-los aos beneficiários (Cf. WOOD, Philip R. *International loans, bonds and securities regulation*. London: Sweet & Maxwell, 1995. p. 99. *Apud*: MARTINS, José Augusto. *Endividamento privado internacional: Eurobonds e instrumentos análogos*. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 1999. p. 56).”

Por sua vez, o CARF julgou situação em que pessoas físicas eram formalmente procuradoras de pessoa jurídica constituída em paraíso fiscal, com amplos poderes de gestão. No caso, a fiscalização comprovou que as pessoas físicas assinaram todos os documentos bancários (contratos, cartões de assinatura etc.), bem como declarações de beneficiário efetivo. Provou-se, outrossim, que no cadastro do banco no exterior, constava como endereço da *off-shore* titular da conta o endereço comercial das pessoas físicas no Brasil, bem como a atividade da empresa da qual essas pessoas físicas eram sócias no Brasil. Assim, com base no artigo 149, VII, do CTN, foi efetuado o lançamento de ofício, com a aplicação da multa qualificada. O recurso foi improvido por unanimidade de votos, considerando-se no caso a existência de sociedade simulada.³⁵⁶

³⁵⁶ “... PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

O lançamento tributário efetuado nos casos em que haja comprovação de dolo, fraude, ou simulação, tem o *dies a quo* deslocado para o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante determinado pela combinação dos arts. 150, §4º, e 173, I, do CTN.

SUJEITO PASSIVO. IDENTIFICAÇÃO. A comprovação do uso de conta bancária em nome de terceiros para movimentação de valores tributáveis, enseja o lançamento sobre o titular de fato, verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO. A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza manifesta de uma dada situação de fato. Nesses casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, inclusive quando efetuados em conta bancária mantida em nome de interposta pessoa.

...

INTERPOSIÇÃO FICTÍCIA DE PESSOAS. PROCURAÇÃO CONFERIDA COM AMPLOS PODERES PARA OS SUPOSTOS MANDATÁRIOS. FALECIMENTO DE DOIS PROCURADORES NO CURSO DOS ANOS-CALENDÁRIOS OBJETO DA FISCALIZAÇÃO.

Havendo sido comprovado que as contas-correntes detidas junto à instituição financeira no exterior no nome de interposta pessoa eram de titularidade efetiva de seus supostos procuradores, faz-se mister a divisão dos recursos percebidos nas contas bancárias entre todos os beneficiários. Após a morte de alguns dos

O CARF também decidiu que quando a fiscalização comprova a utilização de conta de pessoa jurídica constituída no exterior para abrigar recursos de terceiros, o lançamento deve ser efetuado em nome do efetivo beneficiário dos depósitos bancários, e não da pessoa jurídica interposta.³⁵⁷

“procuradores”, no entanto, não existindo provas a respeito da vinculação do espólio ou dos herdeiros com as contas em referência, não é possível atribuir os rendimentos lá depositados a estes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Comprovando-se o dolo, a fraude ou a simulação, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada no montante de 150% prevista na legislação de regência.

Recurso negado.” (CARF, 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção, Recurso 168.544, j. na reunião de dezembro de 2009).

³⁵⁷ “IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Comprovada a origem dos depósitos por meio de minucioso laudo de exame econômico-financeiro produzido por órgão da Administração Pública, que identificou todas as ordens recebidas e remetidas, inclusive os respectivos ordenantes e beneficiários, caberia à fiscalização observar o disposto no §5º do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, segundo o qual “quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.”

Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes. (CARF, 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção, Recurso 167.553, j. 29/10/2009).

XV. DA REQUALIFICAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: CONCEITO E LIMITES

Independentemente da necessidade da lei ordinária a que se refere o parágrafo único do artigo 116 do CTN, cumpre examinar a questão da qualificação ou requalificação para os efeitos do referido dispositivo legal.

Antonio Junqueira de Azevedo, em parecer intitulado “Qualificação jurídica de ‘acordo operacional’ (contrato atípico, complexo, com fortes elementos dos contratos de *know how* e de mandado com administração). Contratos de duração e não-denunciabilidade dos contratos de duração determinada. Denúncia ilícita”,³⁵⁸ trata da qualificação no âmbito das relações contratuais, que corresponde ao processo de determinação da natureza jurídica do contrato. Etimologicamente, *qual*-ificar significa dizer *qual é*, dentre vários.³⁵⁹ Assim, a qualificação é de fundamental importância para definir o regime jurídico aplicável ao ato ou negócio jurídico.³⁶⁰

É por esse motivo que Antonio Junqueira de Azevedo esclarece que:

³⁵⁸ AZEVEDO, Antonio Junqueira de. “Qualificação jurídica de ‘acordo operacional’ (contrato atípico, complexo, com fortes elementos dos contratos de *know how* e de mandado com administração). Contratos de duração e não-denunciabilidade dos contratos de duração determinada. Denúncia ilícita.” In: *Revista Forense*, vol. 380, p. 239-255, jul./ago. 2005.

³⁵⁹ AZEVEDO, Antonio Junqueira de. “Qualificação jurídica de ‘acordo operacional’ (contrato atípico, complexo, com fortes elementos dos contratos de *know how* e de mandado com administração). Contratos de duração e não-denunciabilidade dos contratos de duração determinada. Denúncia ilícita.” In: *Revista Forense*, vol. 380, p. 240, jul./ago. 2005.

³⁶⁰ Para Tulio Rosembuj, “la calificación consisten en la subsunción de los hechos en el esquema de la ley. La operación es de la máxima importancia por cuanto de la calificación de los hechos depende la norma que será de aplicación.” (ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2ª ed. Madri/Barcelona: Marcial Pons, 1999. p. 266).

“no encadeamento das normas e na sobreposição dos fatos, uma relação jurídica *lato sensu*, muitas vezes, vai servir de pressuposto para outra; temos, então, a *relação jurídica qualificante* e a *relação jurídica qualificada* (cf. Carnelutti, *Teoria generale del Diritto*, 3ª ed., Roma, Foro Italiano, 1951, n^{os} 73 e 75, pp. 176 e segs.). Entre as pessoas, por exemplo, a nacionalidade é relação qualificante para certas atividades (atividade qualificada); ora, nos contratos, o tipo, a classe, ou a categoria, – relações qualificantes –, podem levar a admitir, ou não, *denúncia*, ato qualificado. Ademais, na operação geral de análise da natureza jurídica, é preciso ir além da simples qualificação e passar a verificar de quais tipos aquele, objeto do estudo – no caso, o ‘acordo operacional’ –, se *aproxima* ou se *afasta*; é a sua *caracterização*.”³⁶¹

No direito tributário, a qualificação dos atos e negócios jurídicos acaba assumindo a condição de requalificação, pois a maior parte dos tributos estão sujeitos ao lançamento por homologação, de modo que, regra geral, o contribuinte qualifica e a Administração Fazendária, se for o caso, requalifica.³⁶² Assim, se a qualificação dada pelo contribuinte for contrária à lei, a atuação da Administração consistirá em reconstruir a realidade jurídica efetiva, atribuindo ao ato ou negócio jurídico a qualificação correspondente, permitindo, assim, seu enquadramento na categoria legal

³⁶¹ AZEVEDO, Antonio Junqueira de. “Qualificação jurídica de ‘acordo operacional’ (contrato atípico, complexo, com fortes elementos dos contratos de *know how* e de mandado com administração). Contratos de duração e não-denunciabilidade dos contratos de duração determinada. Denúncia ilícita.” In: *Revista Forense*, vol. 380, p. 241, jul./ago. 2005.

³⁶² Conforme relata César García Novoa, a situação na Espanha é muito semelhante à do Brasil em relação ao lançamento por homologação: “Pero la generalización de las autoliquidaciones lleva a que la calificación como tal se lleve a cabo por los particulares, tanto al realizar las declaraciones-liquidaciones propias como las declaraciones informativas sobre terceras personas. Lo que suscita la cuestión, a la que nos referiremos, de si la función tradicional de la Administración para ‘calificar’ se convierte en una función ‘recalificadora’, en la medida en que la primera ‘calificación’ corresponde al contribuyente.” (GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 234). No mesmo sentido, DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*. Navarra: Aranzadi, 2004. (Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria n.º 35). p. 26 e 27.

aplicável.³⁶³ É por esse motivo que Tulio Rosembuj afirma que o artigo 28.2 da LGT espanhola estabelece o princípio da *realidade jurídica*.³⁶⁴

Como observou Eusébio González Garcia, o “princípio do imposto conforme a verdadeira natureza jurídica do ato ou negócio gravado” não representa nada mais do que a simples transposição, para o direito tributário, do velho aforisma segundo o qual “os contratos são o que são e não o que as partes querem que sejam”.³⁶⁵

J. L. Saldanha Sanches relaciona o princípio da substância sobre a forma com a requalificação, considerando a situação mais simples do que a desconsideração de um contrato artificioso, que exigiria a aplicação da chamada cláusula anti-elusiva.³⁶⁶

³⁶³ ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2ª ed. Madri/Barcelona: Marcial Pons, 1999. p. 189.

³⁶⁴ ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2ª ed. Madri/Barcelona: Marcial Pons, 1999. p. 188.

³⁶⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Navarra: Aranzadi, 2001. (Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria n.º 21). p. 65 e 66.

³⁶⁶ “O princípio *Court looks to facts not to labels* – que, no direito anglo-americano, está estreitamente ligado ao princípio da prevalência da substância sobre a forma – pode ter aplicação no direito português. No entanto, este aforismo, transposto para o nosso ordenamento jurídico, expressa uma possibilidade distinta, a da requalificação dos contratos como questão mais simples do que a desconsideração de um contrato artificioso, tanto no Direito Fiscal, com a requalificação de contratos, como no Direito do Balanço, com a mudança do registro contabilístico feito para uma certa operação.

Os problemas de qualificação que encontramos nas decisões do balanço (um determinado activo deve ser inscrito nas existências ou no activo imobilizado?) são os mesmos que vamos encontrar – e este é um problema mais familiar para os juristas – na atribuição de um *nomen iuris* aos contratos.

Todavia, esta questão da qualificação dos contratos e da relevância fiscal das qualificações das partes situa-se num terreno em que se trata apenas de transpor para o Direito Fiscal metodologias de uso corrente no Direito Civil. Quanto a Administração fiscal discute a qualificação de um contrato feita por um contribuinte, está a actuar naquelas situações em que o Direito Fiscal se limita a receber o contrato tal como foi construído pelo Direito Civil e em que a sua qualificação tem, por isso, consequências directas no domínio do seu regime fiscal, como trataremos adiante.

Saldanha Sanches distingue assim a manipulação da qualificação legal, que ensejaria a sua requalificação, da manipulação das formas jurídicas, que determinaria a aplicação da cláusula anti-abuso.³⁶⁷

De acordo com Luciano Amaro, “O problema resvala, em última análise, para a apreciação do *fato concreto* e de sua correspondência com o modelo

Nada de novo temos aqui: este procedimento constitui ainda uma mera utilização de metodologias construídas no Direito Civil para impedir comportamentos destinados a defraudar objectivos legais. Estamos próximos da zona em que se torna relevante opor a substância à forma, mas sem que tenhamos necessidade de recorrer a este conceito, tal como não temos, sequer, necessidade de utilizar o conceito de fraude à lei.” (SANCHES, J. L. Saldanha. Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 113 e 114)

³⁶⁷ “A manipulação da qualificação legal – não exactamente das formas legais, problema especificamente considerado pela cláusula geral anti-abuso – para reduzir indevidamente a carga tributária constitui, conseqüentemente, um problema que pode ter uma solução legal relativamente simples e quase incontroversa, com predeterminação da reacção administrativa. É isto que acontece quando a Administração fiscal utiliza os poderes que lhe são conferidos pelo n.º 4 no art. 36.º da LGT – que já podíamos encontrar na primeira redacção desta norma – e que formula em termos gerais o princípio da possível ineficácia fiscal da qualificação jurídica dada pelos contratantes: ‘[a] qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária’.

Com base nesta norma, poderia eventualmente a Administração fiscal desconsiderar os efeitos fiscais de um contrato e escolher outros efeitos, procedendo a uma outra qualificação do contrato ...

Estamos perante, simultaneamente, normas de aplicação não problemática por esta poder ser feita de forma simples e relativamente segura e instrumentos anti-abuso cujos limites de aplicação são evidentes. Isto é, têm uma aplicação não problemática mas com pressupostos de utilização muito estreitos: é preciso que estejamos perante contratos legal ou socialmente típicos e que um deles tenha sido utilizado em lugar de um outro com uma vantagem fiscal evidente.

Conseqüentemente, este poder depressa encontra os seus limites e manifesta a sua total impotência perante formas mais sofisticadas de planeamento fiscal: basta, para isso, que não se recorra a contratos que sejam jurídica ou socialmente típicos, fazendo desaparecer a possibilidade da sua requalificação, o que é facilmente alcançável com um aumento da complexidade das cláusulas negociais. Assim se elimina a possibilidade da requalificação administrativa feita com uma base doutrinal, que permite uma mudança fundamentada do nome do contrato utilizado.

Estamos também numa zona de fronteira entre a fraude à lei e a fraude fiscal: ... (SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal*: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 117-119).

abstrato (forma) utilizado. Se a *forma* não refletir o *fato concreto*, aí sim teremos campo para a desqualificação da forma jurídica adotada.”³⁶⁸

Em matéria de elisão, elusão ou evasão tributárias, a questão da requalificação dos atos e negócios jurídicos é muito relevante, pois num país de elevada carga tributária como o Brasil, economizar tributos é uma questão de sobrevivência. Assim, os contribuintes procuram, de todas as formas, buscar alternativas para reduzir seus custos tributários, muitas vezes celebrando operações de duvidosa legalidade, mediante a utilização de complexos contratos ou de complexos de contratos, muitas vezes atípicos, sujeitos ao regime de direito privado.³⁶⁹

Necessário se faz, portanto, procurar identificar os limites da Administração Fazendária nesse processo de determinação da natureza jurídica dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

Inicialmente, cumpre esclarecer que qualificação não se confunde com interpretação, pois a primeira diz respeito aos fatos e situações de fato, enquanto a segunda, às normas. Tulio Rosembuj bem demonstra esta assertiva ao advertir que “la calificación, como problema derivado de la actuación de la norma, no es interpretación: la primera tiene como objeto hechos y situaciones de hecho, mientras que la segunda tiene por objeto reglas de Derecho”.

Não se pode perder de vista, outrossim, que o ordenamento jurídico é uno, razão pela qual um contrato não pode ter várias naturezas jurídicas, uma para o

³⁶⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 233.

³⁶⁹ Conforme César García Novoa, no âmbito tributário, a qualificação de fatos também exerce uma função de “lucha contra la elusión fiscal” (GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 234).

direito privado (civil, comercial ou trabalhista, por exemplo) e outra para o direito tributário.³⁷⁰

Por outro lado, como se demonstrou em capítulo próprio, deve-se desde já afastar a “interpretação econômica dos fatos geradores em função de seu resultado”, que não foi acolhida pelo ordenamento jurídico brasileiro, muito embora tenha sido sugerida tanto no Anteprojeto como no Projeto de Código Tributário Nacional que foi encaminhado à Presidência da República pelo Ministério da Fazenda.³⁷¹

Outro limite que deve ser observado na requalificação dos atos ou negócios jurídicos é o princípio da legalidade tributária, do qual decorre o princípio da

³⁷⁰ De acordo com Abelardo Delgado Pacheco, “el acto o negocio tendrán la naturaleza jurídica que les corresponda de acuerdo con el ordenamiento jurídico en su conjunto y, en su caso, conforme a las normas civiles o mercantiles que les sean de aplicación. Un negocio o un contrato no pueden tener una naturaleza jurídico-tributaria diferente a la naturaleza jurídica que les corresponda desde el punto de vista civil, mercantil o laboral. Dicho con otras palabras, el principio de calificación debe aplicarse desde la perspectiva de la unidad del ordenamiento jurídico y la coherencia de las categorías jurídicas generales. Un negocio no puede merecer diferentes calificaciones según la rama del ordenamiento jurídico que se enfrente a él.” (DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*. Navarra: Aranzadi, 2004. (Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria n.º 35). p. 23)

³⁷¹ A *interpretação econômica do direito tributário* em matéria de qualificação recebeu os seguintes comentários de Heleno Tórres: “a noção de *função qualificadora* da administração tributária, normalmente, indica as possibilidades e limites para reagir às formas de elusão fiscal, mediante procedimentos de aplicação dos tributos, por qualificação da autoridade administrativa, em cumprimento dos requisitos do método da *interpretação econômica do direito tributário*. Por todo o prejuízo que este modelo de combate à elusão trouxe para a própria dinâmica do ordenamento, de há muito já foi suplantado, inclusive por uma mentalidade mais voltada para o atendimento dos caros valores constitucionais.” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 85).

Na Espanha, comentando o artigo 13 da LGT, de acordo com o qual “las obligaciones tributarias, tal y como éstas se entienden en la Sección segunda del Título II de la Ley, se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”, Abelardo Delgado Pacheco também adverte que “el principio de calificación ha de entenderse hoy sin duda referido únicamente a la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio, sin que sea posible ninguna referencia, a estos efectos, a una pretendida naturaleza económica de aquéllos.” (DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*. Navarra: Aranzadi, 2004. (Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria n.º 35). p. 23).

tipicidade. Heleno Tôrres trata da “qualificação material dos fatos jurídicos-tributários na função legislativa”, das “qualificações operadas pelas normas de direito tributário sobre conceitos, institutos e formas de outros ramos do direito, em especial do direito privado” e da “tipicidade e função qualificadora da administração tributária”,³⁷² concluindo que, em relação à Administração, “a tipicidade, pelo papel de estabilização de expectativas que cumpre no contexto do direito, impõe uma vinculação material aos aplicadores do direito, de tal modo que as qualificações e limites semânticos não poderão vir a ser suplantados pelas autoridades administrativas nos atos de interpretação, mediante valorações políticas, econômicas ou sociais”.³⁷³

Questão que também se coloca é aquela referente à possibilidade ou não de requalificação, pela Administração Fazendária, de operações estruturadas que têm, no final, um único objetivo, que é justamente eludir o Fisco. Entendo que não há nada que impeça a requalificação desses atos e negócios jurídicos, até porque a lei se refere a “atos ou negócios jurídicos praticados”, utilizando portanto o plural.

Ocorreria, no caso, o que Abelardo Delgado Pacheco chamou de “levantamento do véu do complexo negocial”, na obra “Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española”.³⁷⁴

³⁷² TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 67 e ss.

³⁷³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 86. No mesmo sentido, GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 245.

³⁷⁴ Nas palavras do autor: “el principio de calificación va a servir para levantar el velo por así decirlo del complejo negocial, prescindiendo de la naturaleza propia de cada acto o negocio individualmente considerado para así establecer la naturaleza del conjunto de esos negocios o del negocio que resulte efectivamente de ese conjunto.” (DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*. Navarra: Aranzadi, 2004. (Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria n.º 35). p. 24 e 25)

Ainda quanto a este aspecto, deve-se verificar a natureza dos contratos utilizados, de modo que, em se tratando de contratos coligados (pluralidade contratual), cada um dos contratos tem uma causa específica, muito embora tenha de se perquirir quanto à finalidade da coligação³⁷⁵ enquanto que, no caso de contratos mistos (unidade contratual), há uma única causa.³⁷⁶

Tendo em vista as premissas que foram adotadas em relação ao alcance do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, somente a hipótese de elusão tributária justificaria a aplicação do mencionado dispositivo, pois se o legislador, expressamente, repeliu os atos ou negócios que dissimulem a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, optou apenas por aqueles de cunho dissimulatório, que pretendam esconder a efetiva ocorrência do fato gerador ou a natureza das coisas,³⁷⁷ isto é, o legislador fez expressa opção por reprimir a elusão, abrangendo, portanto, o dispositivo, os atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de formas de direito privado, que tenham intuito dissimulatório, tanto da ocorrência do fato gerador como da natureza do negócio.

³⁷⁵ PALHARES, Cinara. Interpretação dos grupos de contratos nas *joint ventures*. In: *Revista Jurídica Empresarial*, São Paulo, n. 09, p. 191, jul./ago. 2009.

³⁷⁶ Sobre o assunto, ver MARINO, Francisco Paulo de Crescenzo. *Contratos coligados no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2009. 246 p.

³⁷⁷ Sobre a necessidade de observância da natureza das coisas, o Ministro Luiz Gallotti proferiu interessante voto em que assinala o seguinte:

“Sr. Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

Ainda há poucos dias, numa carta ao eminente Ministro Prado Kelly, a propósito de um discurso seu sobre Milton Campos, eu lembrava a frase de Napoleão:

“Tenho um amo implacável, que é a natureza das coisas’.” (Recurso Extraordinário n.º 71.758, grifou-se).

O critério para determinar o abuso de formas de direito privado em matéria de constituição e gestão de sociedades é a causa ou função social do contrato de sociedade, de modo que a substância está para a forma, assim como a empresa e está para a sociedade.

Sob o aspecto procedimental, a lei ordinária deverá resguardar o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, tal como, aliás, nesse aspecto, pretendeu o Poder Executivo, ao editar a Medida Provisória n. 66/2002.

XVI. CONCLUSÕES

Tratou-se, inicialmente, de estabelecer as premissas terminológicas adotadas na presente tese de doutorado em relação às expressões elisão, elusão e evasão, considerando-se as várias acepções utilizadas pela doutrina e pela jurisprudência, que estão longe de coincidirem. Aliás, o que é mais comum é a adoção da mesma terminologia para fenômenos distintos.

Mesmo quanto à utilização da expressão “planejamento tributário” há divergências, alguns diferenciando-o das “opções fiscais”, e outros incluindo-as no conceito. Há quem sustente inclusive que somente se pode falar em planejamento no âmbito das “substituições jurídicas” e “montagens”, o que, acredita-se, tem gerado grande preconceito, pelo menos no âmbito dos órgãos fazendários, em relação à referida expressão “planejamento tributário”.

Concluiu-se que o conceito de elusão é necessário para distinguir as hipóteses de simulação e fraude, que caracterizam a evasão e estão sujeitas ao artigo 149, VII, do CTN. A fraude à lei tributária, conceito distinto da fraude à lei civil, não se confunde com a fraude evasiva, inserindo-se no âmbito da elusão, sujeita, portanto, ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

No que se refere ao conceito de planejamento fiscal, deve-se associá-lo à elisão, esta entendida como legítima economia de tributos, realizada a partir de atos lícitos, sem contorno da lei tributária. Assim, não abrange nem a elusão, muito menos a evasão, alcançando as denominadas “opções fiscais”.

A partir do exame da Lei Complementar n. 104/2001, da respectiva exposição de motivos, da Medida Provisória n. 66/2002, do CTN e respectivos anteprojeto e projeto, bem como do “Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional”, demonstrou-se que (a) as hipóteses de dolo, fraude ou simulação previstas no artigo 149, VII, do CTN, não dependem de prévia manifestação do Poder Judiciário, autorizando-se a imediata constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, tratando-se, outrossim, de circunstâncias sujeitas à multa qualificada; (b) o anteprojeto e o projeto de CTN trataram separadamente as hipóteses de dolo, fraude e simulação, de que trata o atual artigo 149, VII, do CTN, e o “abuso de formas de direito privado”, este verificado, nos termos do Relatório de Rubens Gomes de Sousa, nas hipóteses em que “as partes, embora visando resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de direito”; (c) não foram incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro nem a doutrina do “abuso de formas de direito privado” nem a “interpretação econômica dos fatos geradores em função de seu resultado”, ambos de origem germânica, que também receberam tratamentos distintos do anteprojeto e do projeto de CTN; (d) prestigiava-se, assim, a legalidade, em detrimento da capacidade contributiva.

Assim, deixou o CTN uma lacuna na legislação brasileira, justamente no tratamento dos casos de “abuso de formas de direito privado” ou, de acordo com a terminologia adotada por Alberto Xavier e Sampaio Dória, de “negócio jurídico indireto”.

Tal lacuna sofreu severas críticas de parte da doutrina, que foi suprida pela Lei Complementar n. 104/2001, que introduziu, no CTN, a doutrina do “abuso de formas de direito privado”, excetuando, portanto, da proibição de seu artigo 108, §1º., circunstâncias que justificam a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Tal conclusão está expressa na Exposição de Motivos da Lei

Complementar n. 104/2001 e foi reafirmada na tentativa de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 pela Medida Provisória n. 66/2002.

Assim, se o CTN admitia, irrestritamente, o negócio jurídico indireto ou praticado com abuso de forma desde que não houvesse simulação, a partir da Lei Complementar n. 104/2001, ou, mais precisamente, da promulgação da lei ordinária de que trata a parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN, tais práticas deverão observar os limites impostos pela doutrina germânica do “abuso de formas de direito privado”.

Deve-se esclarecer que, muito embora tenha acolhido a teoria do abuso de formas, a Lei Complementar n. 104/2001 não incorporou ao direito brasileiro a “interpretação econômica dos fatos geradores em função de seu resultado”.

No que se refere à questão da constitucionalidade da Lei Complementar n. 104/2001, sustentava-se que, no passado, quando o Brasil era um Estado de Direito, não um Estado Democrático de Direito, predominava o princípio da legalidade sobre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

A partir da Constituição Federal de 1988, quando o país passou a ser um Estado Democrático de Direito, teria havido uma mudança de paradigma, havendo quem sustentasse, inclusive, que sempre deveriam prevalecer os únicos princípios acolhidos pela Carta Magna, quais sejam, os previstos nos artigos 146, 145, *caput* e §§1º e 2º, e 146-A, que se sobrepunham às limitações ao poder de tributar, como as de que tratam o artigo 150.³⁷⁸

³⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 198.

Assim, por exercer “função estruturante do sistema”, a capacidade contributiva seria muito mais importante e relevante do que a igualdade e a legalidade,³⁷⁹ limitações que constituiriam instrumentos do princípio da capacidade contributiva na consecução de seu objetivo fundamental de “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (CF, art. 3º, I).

Não obstante, demonstrou-se que não se trata de fazer prevalecer um princípio ou outro, capacidade contributiva ou legalidade, quando ambos podem e devem ser ponderados. Na realidade, um não vive sem o outro, de modo que agiu muito bem o constituinte quando acolheu no §1º do artigo 145 tanto a capacidade contributiva objetiva (“os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”), como a capacidade contributiva subjetiva (“facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, **respeitados os direitos individuais e nos termos da lei**, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” – grifou-se).

Da mesma forma, o parágrafo único do artigo 116 do CTN determinou que, na descon sideração, deverão ser observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Esse dispositivo conjugado com a parte final do §1º do artigo 145 da Constituição Federal autoriza a conclusão de que a Lei Complementar n.º 104/2001 não violou nenhum princípio constitucional; muito pelo contrário, atendeu perfeitamente o conteúdo do princípio da segurança jurídica (certeza e justiça) e de todos aqueles dele decorrentes, como a capacidade contributiva, a igualdade, a generalidade, a legalidade e a liberdade individual (livre iniciativa e autonomia privada).

Assim, desde que o legislador ordinário, no cumprimento do disposto no parágrafo único do artigo 116 da Lei Complementar n.º 104/2001, observe o

³⁷⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 292 e 299.

disposto na parte final do §1º do artigo 145 da Constituição Federal, ter-se-á resolvido, pelo menos no plano da norma geral e abstrata, eventual conflito entre os princípios da capacidade contributiva e da legalidade.

Afastou-se, outrossim, o argumento no sentido de que a Lei Complementar n. 104/2001 seria inconstitucional por violar os princípios da legalidade e da tipicidade, uma vez que a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN ensejaria tributação por analogia.

Isto porque os defensores dessa idéia partem da falsa premissa de que a Lei Complementar n. 104/2001 teria, de fato, “chovido no molhado”, instituindo uma cláusula geral anti-simulação.³⁸⁰ Na realidade, o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem natureza jurídica de norma geral anti-elusão, já que introduz, no direito brasileiro, instrumento de combate ao “abuso de formas de direito privado”. Assim, obviamente, excepciona da proibição do artigo 108, §1º., do mesmo Código, as hipóteses de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária.

Sabendo-se que o artigo 146, II e III, da Constituição Federal atribui à lei complementar competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, deve-se considerar perfeitamente válida a Lei Complementar n. 104/2001, na parte em que introduz o parágrafo único do art. 116 do CTN.

Concluiu-se, portanto, que a Lei Complementar n. 104/2001 realiza, na realidade, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva,

³⁸⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 57 e seguintes.

introduzindo, no direito brasileiro, mecanismo de combate aos planejamentos fiscais elusivos, como forma de adequar a legislação brasileira ao Estado Democrático de Direito, em que os princípios da legalidade e da livre iniciativa convivem, pacificamente, com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

É dentro deste contexto que deve ser analisada a questão da lei ordinária de que trata a parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que, da mesma forma que a parte final do §1º. do artigo 145 da Constituição Federal, determina a observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Considerando-se que, em matéria de combate à elusão tributária, tem-se, claramente, limitações a direitos fundamentais do contribuinte, é justamente a lei ordinária que assegurará, no caso, o respeito à tão reclamada segurança jurídica, orientando a atuação da Administração Pública no controle dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Assim, a lei ordinária serviria justamente para evitar a “jurisprudência dos sentimentos e dos impulsos” firmada a partir da “insurreição contra o irrealismo metodológico da ‘proibição da analogia’ e da ‘tipicidade fechada’”,³⁸¹ obrigando “a Administração a fundamentar a sua decisão de actuar, criando-lhe deveres procedimentais especialmente apertados (e uma pesada carga administrativa)”.³⁸²

A lei ordinária também é necessária porque a Lei Complementar n. 104/2001 é uma norma geral, tal como definida nos artigos 146, II e III, da Constituição

³⁸¹ SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 244.

³⁸² SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 111.

Federal. Assim, estabelece competência para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal legislem a respeito.

Refutou-se, ainda, o argumento no sentido de que, no âmbito federal, o Decreto 70.235/72 dispensaria a promulgação da lei ordinária de que trata a parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN, uma vez que já trataria dos procedimentos que deveriam ser observados pela Administração Pública federal.

Isto porque, em matéria de desconsideração de atos e negócios jurídicos, ao Decreto 70.235/72 falta uma condição de validade, pois à época de sua publicação, não existia uma norma geral que autorizasse sua edição, incidindo, no caso, o princípio segundo o qual *tempus regit actum*, aplicado pelo STF em casos como esse.

Quanto ao abuso de formas propriamente dito, depreende-se da legislação germânica e da doutrina que a analisou que os alemães sempre pretenderam repelir os atos ou negócios jurídicos praticados com o objetivo de contornar a lei tributária, isto é, em *fraudem legis*. Tributavam-se, assim, fundamentalmente, os negócios jurídicos artificiais. Nesse sentido, a doutrina sempre justificou a criação da figura do abuso de formas, pelo direito positivo alemão, no fato de que o sistema germânico era anticausalista, de modo que a artificialidade somente poderia ser reprimida por meio da cláusula geral anti-elusiva alemã.

Considerando-se, todavia, que a redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN não é, exatamente, a mesma do dispositivo que trata da matéria no Código Alemão, verificou-se, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, a identidade entre ambas as legislações, uma vez que, tanto uma como outra pretendem evitar o contorno da legislação tributária, tornando ineficazes os negócios jurídicos artificiais.

Passou-se a verificar, então, qual critério poderia identificar o abuso de formas de direito privado no direito brasileiro.

Tal como o abuso de formas de direito privado, a causa do negócio jurídico também corresponde a uma limitação à autonomia privada.³⁸³ Se há uma restrição à autonomia privada, que decorre da propriedade, é nos limites desta que se deve buscar os lindes da autonomia privada e, logo, da liberdade de contratar.

A evolução do Estado brasileiro, de Estado de Direito para Estado Democrático de Direito, operou mudanças de paradigmas tanto no direito tributário como no direito civil. Se a introdução da doutrina do abuso de formas de direito privado caracterizou, no direito tributário, essa mudança, no direito civil, a adoção da causa do negócio jurídico – cujo conceito coincide com o de função social do contrato – como requisito de validade da avença também é fruto do Estado Democrático de Direito.

Conforme se demonstrou, o abuso de formas de direito privado verifica-se quando há “uma atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intento prático visado”,³⁸⁴ isto é, a “adoção de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, para a consecução do resultado econômico que se tenha em vista concretizar”.³⁸⁵

³⁸³ FERRI, Luigi. *La autonomía privada*. Tradução e notas de direito espanhol de Luis Sancho Mendizábal. Granada: Comares, 2001. p. 349.

³⁸⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. P. 33.

³⁸⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. P. 35.

Ora, se a Fazenda Pública tem o poder-dever de desconsiderar atos e negócios jurídicos em situações de abuso de formas de direito privado, é na teoria do negócio jurídico que se deve encontrar critérios para identificá-las.

Buscou-se tal critério no conceito de causa do negócio jurídico, desde sua origem até sua caracterização como função econômico-social do negócio jurídico, conceito que corresponde ao acolhido pelo Código Civil de 2002 para restringir a liberdade de contratar.

Trata-se da função social do contrato, prevista nos artigos 421 e 2.035 do Código Civil, que exerce as mesmas funções da causa do negócio jurídico, inclusive as de controlar “tipicidade social dos contratos” e os “esquemas típicos de burla da função social”.³⁸⁶

Ao lado dessa função social, ou dessa causa do negócio jurídico, encontra-se o abuso de direito de que trata o artigo 187 do Código Civil, que muito embora não se aplique no direito tributário, também tem na função econômico-social um dos critérios para determinar o exercício regular de um direito subjetivo, servindo, portanto, de parâmetro válido para identificar o abuso de formas.

Em suma, se se poderia dizer que, sob a égide do Código Civil de 1916, sistema brasileiro era anticausalista, atualmente, com o Código Civil de 2002 limitando a autonomia privada e a liberdade de contratar por meio da função social do contrato, cujo conceito coincide com o de causa e que é também o critério para vislumbrar em que hipóteses tem-se um abuso de direito no âmbito contratual, pode-se dizer que, hoje, o sistema pátrio é causalista e que o critério para aferir se há ou não abuso de forma, isto é,

³⁸⁶ BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Função social dos contratos: interpretação à luz do Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 316.

se o planejamento é ilícito ou não, é a causa do negócio jurídico ou função social do contrato.

No que tange especificamente ao planejamento tributário e à elusão tributária na constituição e gestão de sociedades, é a partir da compreensão da causa ou função social do contrato que será possível verificar, no âmbito do direito tributário, de que forma as escolhas do contribuinte no exercício de sua atividade empresarial vinculam o Fisco, autorizando ou não a (re)qualificação dos atos ou negócios jurídicos.

Sendo o contrato de sociedade plurilateral, o fim ou escopo do contrato “constitui o elemento ‘comum’, ‘unificador’ das várias adesões, e concorre para determinar o alcance dos direitos e dos deveres das partes”.

Exerce o contrato, segundo Ascarelli, uma função “instrumental”, que não se exaure quando executadas as obrigações das partes; na realidade, a execução dessas obrigações constitui pressuposto para a realização de uma atividade posterior; é justamente a realização dessa atividade que caracteriza a finalidade do contrato; consiste, portanto, o contrato “na organização de várias partes em relação ao desenvolvimento de uma atividade ulterior”, atividade essa que “constitui o objetivo da sociedade”.³⁸⁷

Assim, conclui Ascarelli, deve-se distinguir nos contratos plurilaterais o que diz respeito à formação do contrato do que se refere ao cumprimento de sua função instrumental: os requisitos relativos à função instrumental visam não só ao momento da conclusão do contrato, mas, também, à vida da organização, motivo pelo qual

³⁸⁷ ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 395-396.

devem continuamente subsistir; a falta desses requisitos durante a vida do contrato acarretará sua dissolução.³⁸⁸

A causa ou função social do contrato de sociedade é, portanto, a produção ou a circulação de bens e serviços, o que corresponde ao próprio conceito de empresa, definida, sob seu perfil subjetivo,³⁸⁹ no artigo 966 do Código Civil.

A presença da causa permitirá identificar, no caso concreto, se se está diante de uma sociedade ou de uma empresa, se se está diante da forma ou da substância, isto é, se a utilização da sociedade caracteriza ou não um abuso de forma, passível de desconsideração.

No direito tributário, portanto, a desconsideração de uma sociedade para efeitos fiscais dar-se-á nas hipóteses em que a sociedade não tiver causa ou função social, ou seja, quando não estiver presente, no caso da sociedade empresária, a empresa, isto é, a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens e de serviços.

³⁸⁸ ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 395-396.

³⁸⁹ Alberto Asquini caracterizou a empresa como um fenômeno econômico poliédrico que compreende quatro perfis: o subjetivo, equiparado ao empresário; o funcional, como atividade empresarial; o patrimonial, como universalidade de bens, estabelecimento comercial; e, finalmente, o institucional, que vê a empresa como instituição (ASQUINI, Alberto. Perfis da empresa. Tradução de Fábio Konder Comparato, In: *Revista de Direito Mercantil*, Revista dos Tribunais: São Paulo, n. 104, p. 110, 1996). Sobre a evolução do conceito de empresa, ver FORGIONI, Paula A. *A evolução do direito comercial brasileiro: da mercancia ao mercado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. 271 p.

XVII. BIBLIOGRAFIA

- ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. 432 p.
- ABREU FILHO, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 393 p.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 512 p.
- AMARO, Luciano. Planejamento tributário e evasão. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 113-139.
- ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. 753 P.
- ASQUINI, Alberto. Perfis da empresa. Tradução de Fábio Konder Comparato. In: *Revista de Direito Mercantil*, Revista dos Tribunais: São Paulo, n. 104, p. 109 e seguintes, 1996.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2002. 172 p.
- AZEVEDO, Antonio Junqueira de. “Qualificação jurídica de ‘acordo operacional’ (contrato atípico, complexo, com fortes elementos dos contratos de *know how* e de mandado com administração). Contratos de duração e não-denunciabilidade dos contratos de duração determinada. Denúncia ilícita.” In: *Revista Forense*. Vol. 380, jul.-ago. 2005, p. 239-255.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 1063 p.
- BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003, t. I, 300 p.
- BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*. 8. ed. atual. por Achilles Bevilaqua. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1949. v. I.
- BEVILAQUA, Clovis. In: *Projecto do Código Civil Brasileiro: Trabalhos da Comissão Especial da Camara dos Deputados*, vol. V (discussão da parte especial – arts. 218 a 1227). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1902. p. 354.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. 485 p.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 167-194.

BOULOS, Daniel Martins. A autonomia privada, a função social do contrato e o novo Código Civil. In: ALVIM, Arruda; CÉSAR, Joaquim Portes de Cerqueira; ROSAS, Roberto (coord.). *Aspectos controvertidos do novo Código Civil: escritos em homenagem ao Ministro José Carlos Moreira Alves*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

BRAKEL, S. Van. Domat ou Pothier? In: MATTER, Paul et al. *Études de droit civil a la mémoire de Henri Capitant*. Vaduz, Liechtenstein/Paris: Topos Verlag AG/Librairie Edouard Duchemin, 1977 (reimpressão da edição da Dalloz de Paris de 1939). p. 865-873.

BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Função social dos contratos: interpretação à luz do Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2009. 328 p.

BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 47-74.

CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. *O problema da causa no Código Civil brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, [19--].

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho; DIAS, José de Aguiar. *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, [s/d]. Vol. VIII. p. 2-25.

CARPENA, Heloísa. Abuso do direito no Código de 2002. Relativização de direitos na ótica civil-constitucional. In: TEPEDINO, Gustavo (coord.). *A parte geral do novo Código Civil: estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. 544 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 280p.

CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária (Universidade Federal de Pernambuco), 1966.

CASTRO, Torquato. Causalidade jurídica no direito romano. O título na linguagem jurídica dos romanos: “legitimatio, causa, titulus”. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, n. 27, p. 7-47, jan.-mar. 1984.

CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006. 315 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a “interpretação econômica do direito tributário” ou a chamada “norma geral antielusiva”). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 279-304.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 224 p.

COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 219-237.

COSTA, Judith Hofmeister Martins. A teoria da causa em perspectiva comparativista: a causa no sistema civil francês e no sistema civil brasileiro. *Ajuris*, n.º 45.

DABIN, J. *La teoría de la causa (artículos 1131 a 1133 del Código Civil francés y art. 1275 del Código español)*. Edição espanhola com tradução de Francisco de Pelsmaeker. Madri: Biblioteca da “Revista de Derecho Privado” – Serie B. – Vol. X, 1929.

DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*. Navarra: Aranzadi, 2004. (Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria n.º 35). 440 p.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. 94 p.

DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007. 816 p.

ETCHEVERRY, Raúl Aníbal. *Sociedades irregulares y de hecho*, Buenos Aires: Astrea, 1981. 296 p.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. 94 p.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. São Paulo: Nova Fronteira. 1499 p.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. 24ª ed. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. I, 338 p.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. Prólogo. In: GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2004. v. I, p. 07-16.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 193-217.

FERRI, Luigi. *La autonomía privada*. Tradução e notas de direito espanhol de Luis Sancho Mendizábal. Granada: Comares, 2001. 369 p.

- FORGIONI, Paula A. *A evolução do direito comercial brasileiro: da mercancia ao mercado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. 271 p.
- GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 2000. 303 p.
- GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2004. 452 p.
- GENY, François. O particularismo do direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 20, p. 6-31, abr./jun. 1950
- GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68.
- GOMES, Luiz Roldão de Freitas. *Contrato*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1965. 488 p.
- GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Aval: alcance da responsabilidade do avalista*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Navarra: Aranzadi, 2001. (Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria n.º 21). 490 p.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 327 p.
- GRECO, Marco Aurélio. Planejamento fiscal e abuso de direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 91-105.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. 191 p.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. 495 p.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário: nem tanto ao mar, nem tanto à terra. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 10º volume. São Paulo: Dialética, 2006. p. 325-335.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. O problema da causa no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 45, p. 1-21, jul./set. 1956.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. 272 p.

HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª. edição da obra original, Steuerrecht, editada por Julius Springer, Berlim/Heidelberg, em 1933. Marcial Pons: Madri (Espanha), 2005. 424 p.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. São Paulo: Objetiva, 2001. 2922 p.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. 346 p.

JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. rev. da tradução de Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 230 p.

KAN, J. Van. L'origine de l'obligation sans cause du Code Civil In: MATTER, Paul et al. *Études de droit civil a la mémoire de Henri Capitant*. Vaduz, Liechtenstein/Paris: Topos Verlag AG/Librairie Edouard Duchemin, 1977 (reimpressão da edição da Dalloz de Paris de 1939). p. 875-881.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de direito civil*. 4.^a ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1962. vol. I.

MACEDO, Silvio de. Da causa jurídica e o direito comparado. *Revista de Direito Comparado Luso-Brasileiro*, n.º 3.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade – Análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O*

planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 103-116.

MAGALHÃES, Barbosa de. *Quando é que uma sociedade comercial é irregular*. Lisboa: Jornal do Fôro, 1953. 78 p.

MARINO, Francisco Paulo de Crescenzo. *Contratos coligados no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2009. 246 p.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. 110 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 117-128.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 14.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 426 p.

MIRANDA, Pontes. *Tratado de direito privado*. 2^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, t. III.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 30. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1991. v. 1, 323 p.

MORAES, Maria Celina Bodin de. A causa dos contratos. *Revista Trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, v. 21, jan./mar. 2005.

MOSCHETTI, Francesco. Orientaciones generales da la capacidad contributiva. In: *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Vol. LIII, num. 269, septiembre-diciembre 2003.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 175 p.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. 746 p.

PALHARES, Cinara. Interpretação dos grupos de contratos nas *joint ventures*. In: *Revista Jurídica Empresarial*, São Paulo, n. 09, p. 191, jul./ago. 2009.

PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, César A. Guimarães. A elisão tributária e a Lei Complementar n. 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 21-46)

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. V. I, p. 457-523.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. I, 463 p.
- POMBO, Nuno. *A fraude fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. Coimbra: Almedina, 2007. 320 p.
- RADRESA, Emilio. *Sociedades irregulares*. Buenos Aires: Depalma, 1977. 155 p.
- REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002 (2ª tiragem).
- REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o conflito de ideologias*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. 240 p.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. 208 p.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*. 23. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1993. v. I, 383 p.
- ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. 383 p.
- ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2ª ed. Barcelona: Madrid: Marcial Pons, 1999. 412 p.
- ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 13). p. 393-422.
- SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planejamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. 505 p.
- SANTOS, J. M. de Carvalho. *Código Civil brasileiro interpretado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1944. v. II.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. 197 p.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Planejamento tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 287-300.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. V. I, p. 125-173.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A interpretação econômica no direito tributário, a Lei Complementar n. 104/2001 e os limites do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 7-19.

SILVA, Clóvis do Couto. Teoria da causa no direito privado. In: FRADERA, Vera Maria Jacob de (org.). *O direito privado brasileiro na visão de Clóvis do Couto e Silva*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 1997.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. 216 p.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 2: imposto de renda*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 3: imposto de renda*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18ª. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. 765 p.

TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. *Teoria morfológica, sintática e semântica da prova e sua pragmática no processo administrativo tributário federal*, 2005. p. 331 e ss. Tese (Doutorado em direito tributário) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 510 p.

TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Revista dos Tribunais, 2005. (Pesquisas tributárias: nova série, 11). p. 157 e seguintes.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 261-330.

TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 42-60.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2005. vol. II, 690 p.

TORRES, Ricardo Lobo. Norma geral e antielisiva e planejamento fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 403-435.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: alterações das Leis 11.638/07 e 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 513-527.

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

TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 26, p. 34-59, out./dez. 1951.

VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [ca. 1932].

WALD, Arnoldo. Os métodos modernos de interpretação. In: *Revista de Direito Civil, Imobiliários, Agrário e Empresarial*, São Paulo, n. 31, p. 07-10, jan./mar. 1985.

WALD, Arnaldo. *Comentários ao novo Código Civil, vol. XIV: livro II, do direito de empresa*. Coordenador: Sálvio de Figueiredo Teixeira. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 1021 p.

WIEDEMANN, Herbert. Excerto do “Direito societário I – Fundamentos”. Tradução de Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (coord.). *Direito societário contemporâneo I*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 11-24.

XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VI, n. 23, p. 236-253, jan./mar. 1973.

XAVIER, Alberto. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IV, n. 11-12, p. 284-313, jan./jun. 1980.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. 175 p.

XAVIER, Cecília. *A proibição da aplicação analógica da lei fiscal no âmbito do Estado Social de Direito - Reflexões*. Coimbra: Almedina, 2006. 293 p.

YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos*, 2005. 295 f. Tese (Doutorado em direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.